



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto Tributario Corso Proredito

**ACCESSO, ISPEZIONE E VERIFICA: LA TUTELA DEL
SOGGETTO PASSIVO NELLA FASE ISTRUTTORIA
SVOLTA PRESSO IL CONTRIBUENTE**

RELATORE

Prof. Avv. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Marco Allevi

Matr. 681141

CORRELATORE

Prof. Giuseppe Napoli

ANNO ACCADEMICO 2017/2018

A mio padre, che mi ha insegnato la perseveranza,
a mia madre, che ha sempre creduto in me.
Ad entrambi, autori della mia felicità.

Sommario

Introduzione	pag. 4
1 Il Sistema Tributario In Italia	
1.1 L'evasione Fiscale	pag. 6
1.2 L'elusione fiscale	pag. 12
1.3 La frode fiscale	pag. 13
1.4 Tutele per il contribuente	pag. 14
2 I poteri istruttori	pag. 19
2.1 Gli organi tributari	pag. 22
2.2 L'istruttoria svolta in ufficio	pag. 24
2.3 L'istruttoria svolta presso il contribuente: l'accesso	pag. 25
2.4 L'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole	pag. 28
2.5 L'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività professionali	pag. 28
2.6 L'accesso nei locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione	pag. 30
2.7 L'accesso in luoghi diversi da quelli in precedenza menzionati	pag. 31
2.8 L'accesso presso Organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero intermediazione finanziaria	pag. 34
3 La trasparenza finanziaria	
3.1 Le indagini finanziarie	pag. 36
3.2 Quadro normativo ed evoluzione storica delle indagini finanziarie	pag. 39
3.3 Il segreto bancario	pag. 42
4 L'ispezione, le ricerche e la verifica	
4.1 La ricerca	pag. 44
4.2 La disciplina delle ricerche	pag. 45
4.3 La ricerca in fase di accesso	pag. 46
4.4 Le perquisizioni personali, le azioni coattive e il segreto professionale	pag. 49
4.5 L'ispezione documentale	pag. 50
4.6 La verifica	pag. 51
5 La conclusione dell'istruttoria	
5.1 Il processo verbale di constatazione	pag. 52
6 Il ritorno presso il contribuente e le misure cautelari	pag. 56
7 La rilevanza penale delle verifiche fiscali	pag. 62
8 Conclusioni	pag. 73
Bibliografia	pag. 75

Il presente lavoro si pone come obiettivo quello di analizzare le peculiarità della fase istruttoria svolta presso il contribuente, sottolineando la contrapposizione di diritti-doveri che da essa ne derivano. Il sistema tributario italiano è fondato sull'autoliquidazione dei tributi dunque, all'amministrazione finanziaria spettano i compiti residuali di verifica e di controllo degli adempimenti del soggetto passivo. Nonostante il susseguirsi di numerosi interventi normativi volti a reprimere gli illeciti tributari, quali l'elusione fiscale, la frode fiscale e l'evasione fiscale, tali fenomeni sono ancora oggi largamente diffusi. L'evasione fiscale, produce effetti economici negativi molto rilevanti che non si esauriscono nella mera diminuzione del gettito fiscale in entrata dell'Erario ma impattano su tutto il sistema economico del Paese. In questo scenario vanno collocati gli strumenti a disposizione dall'Amministrazione Finanziaria, mediante i quali pone in campo un'attività mirata a contrastare i suddetti reati. Tali strumenti trovano fondamento giuridico all'interno di diverse disposizioni, quali l'art. 35 della Legge n. 4. 7 Gennaio 1929 che sancisce, l'art. 32, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 51 comma 2, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972, l'art. 33, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972, l'art. 7, comma 2, lett. a), n. 1), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla Legge 12 luglio 2011, n.106 e l'art. 9 della Legge n.23/2014. Due sono le linee che i verificatori possono intraprendere nell'espletamento delle loro funzioni, la prima consiste nell'attività istruttoria svolta in ufficio che si sostanzia nella facoltà di invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie. Inoltre può inviare questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico. La seconda, è rappresentata dall'istruttoria svolta presso il contribuente. Quest'ultima, al contrario di quella svolta in ufficio, fornisce ai verificatori un panorama più ampio di quella che è la realtà economico-patrimoniale del contribuente, ma per chi la subisce rappresenta un'attività estremamente invasiva che va a ledere la sfera dei diritti personali come l'inviolabilità del domicilio, il segreto professionale e la riservatezza della corrispondenza.

L'istruttoria svolta presso il contribuente inizia con la prima fase, ovvero, l'accesso presso i locali del contribuente da verificare e a seconda della destinazione d'uso dei locali in esame, il legislatore disciplina dettagliatamente quali sono le facoltà e i limiti dei verificatori. La fase successiva è quella della ricerca e dell'ispezione, in cui l'Amministrazione finanziaria effettua un controllo formale e sostanziale del materiale reperito. Nel corso di questa fase, in caso di non collaborazione da parte del contribuente, gli Uffici potrebbero dover essere costretti ad adottare azioni coattive al fine una completa acquisizione di informazioni, dati e notizie. Tali azioni sono subordinate all'autorizzazione rilasciata dall'Autorità Giudiziaria competente per territorio.

Infine, l'attività di indagine si conclude con la fase della verifica, ovvero con l'analisi volta a riscontrare se quanto dichiarato corrisponde con la realtà fattuale.

Le indagini si concludono con la redazione di un documento, denominato "processo verbale di constatazione", all'interno del quale vengono dettagliatamente riportate, da un lato, l'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria riporta, dall'altro "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie. Al fine di evitare che il contribuente subisca abusi il legislatore ha emanato la Legge 212 del 27

Luglio 2000 (C.d. "Statuto del Contribuente"), in cui sono individuabili i diritti del soggetto sottoposto ad indagine, istituendo la figura del Garante del Contribuente e disciplinandone le sue funzioni. Inoltre, la normativa in oggetto, dispone anche le modalità mediante le quali devono svolgersi le attività di accesso, ispezione e verifica. Nell'ottica in cui gli illeciti di natura tributaria, in taluni casi, possano presentare fattispecie di reati penalmente rilevanti, è interessante analizzare le due tipologie di procedimenti per soffermarsi sulle loro analogie e sulla loro funzionalità, nel caso in cui si tratti di due procedimenti collegati tra loro.

1 Il Sistema Tributario In Italia

1.1 L'evasione Fiscale

Il sistema tributario italiano è fondato sull'autoliquidazione dei tributi, ovvero mediante l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, dunque all'amministrazione finanziaria spettano i compiti residuali di indagine e controllo, sia formale che sostanziale, degli adempimenti del soggetto passivo. Queste attività si concretizzano nella fase istruttoria, al termine della quale, la Polizia Tributaria sulla base dei dati e delle prove raccolte ricostruisce il reddito imponibile e, valutando eventuali scostamenti rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, stabilisce se sono stati commessi reati di natura tributaria. Il più comune tra questi è l'evasione fiscale che, ad oggi, nonostante i numerosi interventi normativi posti in campo dal legislatore, è ancora un reato largamente diffuso. Essa può essere definita come una particolare forma di reazione del contribuente, posto di fronte al proprio obbligo contributivo. Sotto un profilo descrittivo si osserva che, colui che appare destinatario dell'obbligo tributario tende a sottrarsi, in tutto o in parte, al pagamento del tributo, avendo come obiettivo la realizzazione di un "risparmio d'imposta". Il fenomeno delineato assume forme e rilievi diversi, in relazione alle diverse cause che differenzialmente condizionano il comportamento dei destinatari dell'obbligo d'imposta, difatti in termini micro-finanziari, di fronte all'obbligo contributivo, l'operatore economico può ricorrere a reazioni di tipo passivo o attivo.

Sono considerate passive tutte le reazioni, consistenti in fatti o comportamenti, commissivi o omissivi, che inducono il contribuente a non rilevarsi al Fisco. Sono, invece, attive le reazioni del contribuente dirette a rimuovere o ridurre l'onere di imposta, trasferendolo su altri soggetti a lui legati da rapporto di scambio (c.d. traslazione)¹. In linea generale, si può affermare che l'evasione fiscale consiste in qualsiasi fatto, commissivo od omissivo, del soggetto passivo dell'imposizione che, avendo posto in essere il presupposto del tributo, si sottrae, in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti dalla legge. Questo fenomeno produce effetti economici negativi molto rilevanti che non si esauriscono nella mera diminuzione del gettito fiscale in entrata dell'Erario ma impattano su tutto il sistema economico del Paese, influenzandone la competitività delle imprese, la sostenibilità delle finanze pubbliche e il normale funzionamento del mercato in quanto l'impresa che evade riesce ad offrire i propri beni o servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli praticati dai rispettivi competitors, acquisendo indebitamente quote di mercato. Inoltre chi non dichiara quanto dovuto non solo ottiene immediati benefici dal risparmio d'imposta in termini di maggiori disponibilità finanziarie, ma può anche beneficiare indebitamente di tutti quei servizi sociali, intesi come welfare, destinati ai contribuenti che si trovano in una situazione di incapacità, negandone o limitandone fortemente l'accesso ai reali destinatari di queste politiche attive. Detti effetti da un lato, impediscono la realizzazione di un mercato pienamente concorrenziale, dall'altro, il mancato gettito fiscale in entrata per lo Stato si traduce, a sua volta, in un aumento della pressione tributaria generando iniquità fiscale e una violazione dei principi Costituzionali. Primo fra tutti, l'art. 53² che recita "*Tutti sono tenuti a concorrere*

¹ Morselli E. "*Corso di scienza della finanza pubblica*" - Padova, 1937

² Costituzione Italiana "Obbligo di concorso nelle spese pubbliche"

alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Dunque un aumento della pressione fiscale a carico dei contribuenti onesti, per far fronte al mancato gettito dovuto all'evasione fiscale, è in contrasto con quanto sancito dalla Costituzione ed è per questo motivo che negli ultimi anni si sono inaspriti i controlli con l'obiettivo di reprimere il fenomeno. Inoltre, in ordine alla destinazione di risorse derivanti dalla lotta all'evasione, è bene ricordare che la legge di stabilità 2014³ ha istituito il Fondo per la riduzione della pressione fiscale, utilizzando le risorse derivanti dai risparmi di spesa prodotti dalla razionalizzazione della spesa pubblica, nonché le risorse che si stima di incassare, in sede di Documento di economia e finanze, a titolo di maggiori entrate, rispetto alle previsioni di bilancio, dalle attività di contrasto all'evasione fiscale. Ad oggi, però, tale strumento ha subito delle modifiche dalla legge di bilancio 2018⁴, la quale ha modificato i requisiti di contabilizzazione richiesti per assegnare le maggiori entrate derivanti dal contrasto all'evasione all'apposito Fondo, al fine di renderne più flessibile l'utilizzo⁵. In funzione chiaramente anti-evasiva è strutturato l'intero sistema di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. A livello nazionale, nella prospettiva di migliorare l'efficacia complessiva del sistema tributario e dell'azione di contrasto agli illeciti fiscali, nell'ambito di un piano più generale teso ad avvicinare il cittadino alle Istituzioni, nel 2014 il Governo ha varato un'articolata strategia – compendiata, in particolare nella delega al Governo per la riforma del sistema tributario⁶ – volta a ridurre l'evasione e fondata, da un lato, sulla semplificazione degli obblighi fiscali e sull'incentivazione all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti e, dall'altro, sull'ampliamento del patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e sul rafforzamento delle sinergie interistituzionali a contrasto dei fenomeni di evasione e frode più insidiosi. Il cambiamento di impostazione nei rapporti tra contribuente e Fisco mira ad aumentare l'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria, dotando l'Amministrazione finanziaria di strumenti per collaborare con i contribuenti e prevedendo, nello stesso tempo, snellimenti e semplificazioni delle procedure e degli adempimenti. Fornisce un contributo essenziale e, in prospettiva, decisivo al raggiungimento di tale obiettivo la progressiva digitalizzazione delle informazioni e la connessa informatizzazione dei processi. Nel descritto “cambio di passo”⁷ si inseriscono le nuove norme sull'elusione fiscale e la certezza del diritto, il tutoraggio delle imprese di maggiori dimensioni, il nuovo regime dell'interpello e il *ruling* internazionale. Il punto decisivo di tale strategia è che essa non è alternativa alla lotta e al contrasto dell'evasione fiscale, ma consente di delimitare meglio il campo, di rafforzare i comportamenti virtuosi, di sostenere coloro che, per obiettive difficoltà economiche, hanno necessità di rinviare e dilazionare il versamento delle imposte, di semplificare gli adempimenti per utilizzare strumenti di adesione e di “conciliazione” con il Fisco. In questo complesso panorama, assume un ruolo fondamentale l'importanza

³ Artt. 431-435, L. 147/2013

⁴ Artt. 1069-1070, L. n. 205/2017

⁵ Camera dei Deputati, Servizio Studi, Lotta all'Evasione Fiscale, 13 Settembre 2018

⁶ Legge 11 marzo 2014, n. 23

⁷ Legge 11 marzo 2014, n. 23

di avere a disposizione stime certe su cui basarsi al fine di porre in campo interventi mirati alla lotta dei reati di natura tributaria, primo tra tutti, l'evasione fiscale. Prima del 2015 non esisteva un dato ufficiale che quantificasse la portata complessiva di tale fenomeno in Italia, ma soltanto alcune stime elaborate dall'ISTAT, dalla Banca d'Italia e dall'Agenzia delle Entrate. Con il D.Lgs. 24 Settembre 2015, n. 160, attuativo degli artt. 3 e 4 della Legge n. 23/2014, sono state emanate alcune importanti disposizioni in tema di misurazione e monitoraggio dell'evasione fiscale. Il provvedimento normativo ha previsto, tra le altre cose, la redazione, per la prima volta, di una specifica "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" da parte di una Commissione, istituita con decreto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali e giuridiche, comprensiva di una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime dell'ampiezza e della diffusione del fenomeno. Dunque, tale relazione, fornisce annualmente un dato esatto calcolato con metodo scientifico e un sistema di stima delle imposte evase emerse dall'attività di verifica e controllo. Inoltre, il documento contiene la quantificazione del cosiddetto "tax gap", che rappresenta un concetto più ampio dell'evasione, ma che lo ricomprende. Il "tax gap", infatti, è lo scostamento tra i tributo che dovrebbero affluire alle casse dello Stato, in base alla puntuale applicazione delle norme e quelli che sono effettivamente pagati dai contribuenti. Secondo la "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2017"⁸, nel 2015 si è registrato un tax gap complessivo pari a 101,1 miliardi di Euro, dato in diminuzione rispetto al triennio precedente (2012-2014) che ha registrato un gap complessivo pari a 107,7 miliardi di Euro, di cui 97 miliardi di mancate entrate tributarie e 10,7 miliardi di mancate entrate con contributive. Come già detto, avere piena contezza di quello che è il fenomeno dell'evasione fiscale è un buon punto di partenza per porre in campo interventi normativi incisivi volti a contrastare tale reato. Dunque, risulta necessario che il calcolo del "tax gap" sia un dato estremamente affidabile, nonostante al suo interno siano contenuti diverse casi: - il mancato gettito derivante da errore dei contribuenti; - gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta in base alle dichiarazioni; - le mancate entrate fiscali e contributive ascrivibili al divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in una situazione di perfetto adempimento. L'individuazione delle tre componenti del gap rappresenta un aspetto centrale nella definizione delle misure di policy, infatti a seconda del tipo di fenomeno occorre impiegare differenti leve per ridurne l'entità, come, ad esempio, l'introduzione delle dichiarazioni precompilate, lo split payment, l'inserimento del canone RAI nella bolletta elettrica, l'introduzione della cedolare secca per le locazioni e la compliance fiscale contribuente-amministrazione finanziaria. Come illustrato all'interno della citata relazione, risulta molto interessante il metodo di calcolo della stima del tax gap per l'imposta sul valore aggiunto. Esso viene stimato mediante un metodo di tipo top down, confrontando le grandezze IVA potenziali con quelle dichiarate al fisco. Le prime sono ricavate rendendo coerenti i dati di Contabilità

⁸ Art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 Dicembre 2009, n.196

nazionale con la normativa tributaria, le seconde impiegano i dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali e dai flussi di finanza pubblica. Le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali rispetto alle ultime due annualità pubblicate. La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati relativi ai consumi e investimenti (sia pubblici che privati), depurandoli da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo, così da ottenere una base imponibile potenziale. Applicando a quest'ultima le corrispondenti aliquote di legge si calcola il gettito potenziale. Tale gettito è messo a confronto con l'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali, ricostruito a partire dalle informazioni sul gettito IVA di competenza, ossia dall'imposta effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento.

Al fine di raggiungere gli obiettivi per il triennio 2016-2018 in materia di contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa la Guardia di Finanza ha attuato un'azione coordinata e articolata eseguita attraverso indagini, controlli e verifiche fiscali nelle diverse aree del Paese. Nel mese di Giugno 2018 sono stati comunicati i risultati conseguiti dalla Guardia di Finanza nella lotta all'evasione fiscale, nell'arco dei precedenti diciotto mesi. Con riferimento ai grandi evasori, si sottolinea come *“in un anno e mezzo siano stati sottratti allo Stato 2 miliardi e 300 milioni di Euro”*⁹, nello specifico per quanto riguarda le frodi IVA, il Corpo segnala *“3.188 casi di società cartiere o fantasma”*¹⁰, create ad appositamente per la realizzazione del suddetto reato, la costituzione di crediti fittizi e l'ottenimento di indebite compensazioni. Nel settore della fiscalità internazionale, i casi di evasione scoperti nel 2018 e nei primi 5 mesi del 2018 sono stati 2.120. Con riferimento alle frodi fiscali, si segnala che sono stati avviati 128.000 tra verifiche e controlli nei confronti delle persone e delle imprese considerate maggiormente a rischio di evasione. Per avere un'idea dell'ampiezza del fenomeno bisogna tener presente che, dai dati ufficiali risultano essere stati denunciati 23.000 reati fiscali in un anno e mezzo di attività, di cui 12.824 sono stati dichiarati evasori totali. Dal report dell'Agenzia delle Entrate del 1 febbraio 2018 sui *“Risultati del recupero complessivo dell'evasione”* risulta che, degli oltre 20 miliardi di Euro complessivi recuperati, 11 miliardi derivano dai versamenti diretti dei contribuenti a seguito dei controlli, 7,4 miliardi derivano da ruoli, 1,3 miliardi è la somma incassata grazie alle lettere di compliance inviate ai contribuenti, 400 milioni sono stati recuperati grazie alla prima visione della voluntary disclosure. Studiando il fenomeno negli anni, è possibile affermare che la riduzione dell'evasione fiscale non si misura solamente nei risultati conseguiti dall'amministrazione finanziaria nel recupero di una parte più o meno considerevole delle imposte evase, ma anche nella riduzione della *“propensione all'evasione”* che si registra all'interno del sistema tributario. Ed è in questo contesto che la semplificazione gioca un ruolo fondamentale come deterrente a tale fenomeno¹¹.

Ad ogni modo le verifiche fiscali, indubbiamente, rappresentano il mezzo più efficace per combattere l'evasione e accertare, attraverso la raccolta delle informazioni e l'incrocio dei dati, l'esatta

⁹ Camera dei Deputati, *Servizio Studi, Lotta all'Evasione Fiscale*, 13 Settembre 2018

¹⁰ Camera dei Deputati, *Servizio Studi, Lotta all'Evasione Fiscale*, 13 Settembre 2018

¹¹ Sole 24 Ore, *Lotta all'evasione fiscale*, 26 Febbraio 2016

quantificazione dell'obbligazione tributaria, autorizzando i verificatori ad esercitare un complesso di poteri di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. I militari sono legittimati a svolgere accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso le persone fisiche, i soggetti che esercitano attività d'impresa, i professionisti e gli Enti non commerciali, di invitare i contribuenti a fornire dati e notizie, di inoltrare questionari, di chiedere informazioni alle Amministrazioni dello Stato e agli Enti pubblici non economici, nonché di svolgere indagini finanziarie, le quali, consentendo di ricostruire i flussi di denaro. Inoltre permettono di riscontrare la titolarità di titoli e strumenti finanziari, nonché depositi bancari e garanzie prestate che fanno capo al soggetto passivo. In questo scenario, le procedure ispettive, basate sulle verifiche e sui controlli fiscali, prediligono interventi verso contribuenti con un alto profilo di rischio, individuati attraverso un processo di selezione basato, innanzitutto, sulla completa, sistematica e continua valorizzazione delle informazioni acquisite dalle indagini di polizia giudiziaria, ai controlli antiriciclaggio e dalle attività di contrasto alla corruzione. Queste informazioni vengono utilizzate come base di partenza nel processo di selezione dei possibili obiettivi verso cui mirare gli interventi ispettivi, che devono essere integrati dalle risultanze emerse dall'attività di:

- analisi del rischio, che consente, sulla base delle informazioni contenute nell'Anagrafe tributaria, di identificare la platea dei soggetti "a rischio";
- intelligence, che consiste in un più ampio processo di ricerca, raccolta ed elaborazione di informazioni indicative di fenomeni d'illegalità economico-finanziaria;
- controllo economico del territorio, che risulta essere uno strumento particolarmente incisivo che permette di verificare "sul campo" le informazioni contenute nelle banche dati.

Una esauriente definizione di verifica fiscale può essere tratta dalla Circolare n. 1/1998¹², secondo la quale *"la verifica è un'indagine di polizia amministrativa con i molteplici scopi di prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie nonché qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto"*. Dunque la platea dei soggetti che possono essere sottoposti ad una verifica è ampia e investe sia le persone fisiche, sia le persone giuridiche ovvero le società di persone e enti che abbiano posto in essere attività economiche e commerciali in relazione alle quali le norme tributarie e finanziarie impongono degli obblighi o dei divieti la cui inosservanza comporta sanzioni di carattere amministrativo e penale.

In base all'oggetto della verifica, essa può essere generale, quando si sostanzia nell'approfondito esame degli aspetti salienti della posizione fiscale del soggetto passivo, in riferimento ai principali tributi, oppure parziale, quando si sostanzia nell'approfondito esame degli aspetti salienti della posizione fiscale del soggetto passivo, in riferimento ad un singolo tributo¹³.

Ad oggi, la normativa *de quo* non è rilevabile in un unico testo organico ma è necessario fare riferimento

¹² Comando Generale della Guardia di Finanza, *Istruzione sull'attività di verifica*, Circolare 1/1998

¹³ *"Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali"*, Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME II"

alle singole leggi d'imposta che, seppur datate, sono ancora vigenti quali:

- l'art. 35 della Legge n. 4. 7 Gennaio 1929 che sancisce “ *per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno la facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni o ricerche*”;
- l'art. 32, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 51 comma 2, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972, ove si legge che “*per l'adempimento dei loro compiti, gli Uffici delle imposte possono procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche*”;
- l'art. 33, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui “*gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di Finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controllo eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezione e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguite deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti*”;
- l'art. 7, comma 2, lett. a), n. 1), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla Legge 12 luglio 2011, n.106, a mente del quale con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze “*sono disciplinati modalità e termini idonei a garantire una concreta programmazione dei controlli in materia fiscale e contributiva, nonché il più efficace coordinamento dei conseguenti accessi presso i locali delle predette imprese da parte dell'Agenzie fiscali, della Guardia di Finanza di Finanza [...]*”;
- l'art. 9 della Legge n.23/2014, contenente la delega al Governo per l'attuazione della riforma fiscale, che, al comma 1, lettera a), indica, fra i criteri direttivi di questa, la necessità di “*rafforzare i controlli mirati da parte dell'Amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre Autorità pubbliche nazionali, Europee e internazionali*”

1.2 L'elusione fiscale

Per anni non è stata disponibile una definizione normativamente codificata, né una nozione che potesse chiaramente circoscriverne, in maniera certa, l'ambito di applicazione dell'elusione fiscale. Tuttavia, i comportamenti elusivi si collocavano al confine tra il lecito e l'illecito ovvero, in ambito tributario, nello spazio intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione fiscale. L'elusione è una forma di risparmio che è conforme alla lettera ma non alla *estrema ratio* delle norme tributarie.

Con tale comportamento elusivo, il contribuente, in luogo del trattamento fiscale appropriato, applica indebitamente una normativa differente, al solo scopo di ottenere una tassazione più favorevole. In tal senso, elusione e abuso del diritto divengono nozioni simmetriche nel momento in cui una norma impositiva, sfavorevole, viene elusa mentre una norma impositiva, favorevole, viene abusivamente applicata. Alcuni ordinamenti nazionali hanno scelto di contrastare le condotte elusive/abusivo prevedendo una clausola generale, capace di incidere sulla struttura delle fattispecie impositive o di affiancare alle stesse un principio generale in funzione antielusiva, come nel caso dell'ordinamento tributario tedesco.¹⁴

Nell'ordinamento italiano il legislatore ha adottato una strada differente, prevedendo, all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la cosiddetta norma antielusiva, che consentiva all'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'indebito risparmio fiscale connesso alla realizzazione di fattispecie elusive specificamente individuate. La collocazione all'interno del D.P.R. 600/1973, in materia di accertamento dell'imposta sui redditi, ne circoscriveva l'operatività nell'ambito di tale imposta. Il concetto di "abuso del diritto", in ambito tributario, è frutto di una costruzione interpretativa principalmente di matrice giurisprudenziale, anche abbastanza recente, successivamente codificata dal legislatore della riforma fiscale del 2014. Vanno evidenziati i seguenti punti, il primo che unifica i concetti di "elusione" e "abuso del diritto", in modo da garantire un'applicazione uniforme della disciplina anti-abuso, contemperando le esigenze di certezza e stabilità degli operatori con quelle dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a controllare il rispetto sostanziale del principio costituzionale di capacità contributiva; Inoltre, quello che stabilisce, coerentemente con gli indirizzi della più recente giurisprudenza comunitaria e nazionale, che "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti", prevedendo che "tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base di quanto versato dal contribuente per dette operazioni"; Infine quello che sancisce l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, estendendo ai controlli aventi ad oggetto fattispecie abusive l'operatività delle garanzie in precedenza prescritte dall'art. 37- *bis*, commi 4 e 5 del D.P.R. n. 600/1973, ossia la richiesta di informazioni e la c.d. "motivazione rafforzata".

¹⁴ *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME I"

1.3 La frode fiscale

Sebbene nell'ordinamento tributario nazionale non sia rinvenibile una definizione del concetto di frode fiscale, con tale termine si fa riferimento a fattispecie specifiche penalmente rilevanti che si concretizzano in condotte evasione attuate con modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo organizzato. In questa prospettiva, rientrano innanzitutto nel concetto di frode fiscale le fattispecie di reato come la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti¹⁵, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici¹⁶ e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti¹⁷.

La definizione di fattura o documento emesso per operazioni inesistenti è fornita dalla dottrina¹⁸, secondo cui per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Alla luce di tale definizione emerge che possono interagire il reato, oltre alle fatture, anche gli altri documenti fiscalmente rilevanti¹⁹ e la falsità dei citati documenti rileva sia sul piano oggettivo sia sul piano soggettivo. La fattura è oggettivamente falsa quando documenta operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte. Sul piano soggettivo, una fattura è considerata falsa, invece, quando le operazioni documentate sono intercorse tra soggetti diversi da quelli risultanti formalmente quali parti del rapporto. Ciò accade in modo più ricorrente nel caso delle frodi all'imposta sul valore aggiunto, nell'ambito delle quali si inseriscono entità che operano soltanto su un piano "cartolare", non rivestendo alcuna funzione economica.

Nella nozione di frode fiscale rientrano anche le condotte punite dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, oggetto di una sostanziale modifica ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, attuativo della riforma fiscale, in tema di revisione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale tributario. Per effetto della citata modifica, il reato si configura quando il contribuente compie operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, ovvero si avvale di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, allo scopo di presentare una dichiarazione non veritiera in materia di imposte sui redditi o di IVA.

¹⁵ Art. 2 D.Lgs. n. 74/2000

¹⁶ Art. 3 D.Lgs. n. 74/2000

¹⁷ Art. 8 D.Lgs. n. 74/2000

¹⁸ Lett. a) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000

¹⁹ Ad esempio, ricevute, note, conti, parcelle, contratti, documenti di trasporto, note di addebito e di accredito.

1.4 Tutele per il contribuente

In contrapposizione ai poteri attribuiti all'Amministrazione Finanziaria, al fine di evitare che il contribuente subisca abusi, è stata emanata la Legge n. 212 del 2000²⁰. Di detta legge si rende necessario richiamare almeno due disposizioni, l'art. 10 e l'art. 12, per la indiscussa valenza dei principi ivi enunciati, in quanto attuazione di alcuni precetti costituzionalmente sanciti. L'art. 10, comma 1, dispone che *“i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*. La buona fede, deve accompagnare il procedimento di accertamento in ogni sua fase e, da un lato, impone l'obbligo per il soggetto passivo di imposta di non assumere atteggiamenti ostruzionistici o, comunque, diretti a deviare l'azione della Pubblica Amministrazione, dall'altro impone il divieto dell'ente impositore di sfruttare errori, ignoranza o carenze del contribuente per ottenere una posizione di vantaggio. La diversità degli interessi delle parti del rapporto giuridico di imposta non deve necessariamente sconfinare in una controversia legale, ma, qualora si presentasse tale evenienza, la tutela dei diritti dovrebbe avvenire nel rispetto delle reciproche posizioni.

L'art. 12 della L. n. 212/2000 dispone quelle che sono le garanzie e i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali ed è di per sé espressivo della piena consapevolezza del legislatore dell'estrema delicatezza di questo tema, in quanto intacca i diritti inviolabili, Costituzionalmente sanciti, del soggetto sottoposto ad indagine. Nell'innovata disposizione è previsto che gli accessi, le ispezioni e le verifiche devono essere effettuate *“sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*. Il fine di tale disposizione è proprio la tutela del contribuente, legittimando l'utilizzo dei predetti strumenti, particolarmente invasivi, solo a determinate condizioni, poiché l'esercizio dei poteri di controllo comporta la compressione del diritto di libertà individuale e il normale esercizio dell'attività economica. La richiesta di particolari requisiti trova giustificazione nel fatto che, in loro difetto, potrebbero essere svolti controlli con altri strumenti che la legge mette a disposizione degli uffici, come ad esempio la convocazione in ufficio, l'invio di questionari, le richieste agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato e così via.

All'inizio della verifica è fondamentale, inoltre, che il contribuente si accerti che gli ispettori siano muniti e legittimati da un'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio (o dal comandante del loro reparto) e che pretenda di essere informato delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda. Nel dettaglio, è opportuno che il contribuente sappia che una volta effettuato l'accesso, l'Amministrazione Finanziaria potrà chiedere l'esibizione di tutta la documentazione fiscale riferita agli anni soggetti a verifica. Ad ogni modo, le verifiche devono svolgersi, salvo casi eccezionali, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività in modo tale da arrecare la minor turbativa possibile alle stesse nonché alle relazioni professionali o commerciali del contribuente. Si evidenzia che gli eventuali motivi di "eccezionalità ed urgenza" che dovessero giustificare l'effettuazione degli interventi fuori dagli orari ordinari di esercizio dell'attività, devono essere fatti risultare sul piano di verifica e nel processo verbale di verifico *all'uopo* redatti. Resta fermo, naturalmente, che se le attività d'impresa si svolge, o si protrae, per loro natura

²⁰ C.d. "Statuto del Contribuente"

in ore serali o notturne potrà essere valutata l'opportunità di effettuare l'accesso in detto orari²¹.

Quanto all'obbligo di arrecare la minore turbativa possibile all'attività del contribuente, esso implica che all'atto dell'avvio dell'intervento, così come per tutta la durata, le unità operative devono porre in essere tutti gli accorgimenti utili per ridurre al massimo gli effetti pregiudizievoli dell'attività ispettiva rispetto al normale andamento delle relazioni commerciali e professionali del contribuente, compatibilmente con la tipologia dei controlli da effettuare. Ne consegue che la presenza dei verificatori presso la sede del contribuente deve essere, quindi, il più possibile discreta in modo tale da non attirare l'attenzione dell'ambiente esterno, al di là di quanto inevitabilmente accade per effetto della natura dell'intervento stesso. In quest'ottica, come stabilito dalla circolare n. 98000 del 15 Marzo 2002 e confermata sul piano normativo dall'art.7 del D.L. 12 luglio 2011, n. 106²², i militari impiegati nell'attività di verifica non indossano la divisa bensì l'abito borghese, "*salvo casi eccezionali, allorquando le condizioni particolari di tempo e luogo inducano a ritenere che la presentazione di personale in divisa sia opportuna per agevolare il riconoscimento della qualifica degli operanti nonché come tutela preventiva della loro sicurezza personale*". In tal caso, nel processo verbale che documenta le operazioni di accesso deve essere dato atto della presenza di militari in uniforme, motivando le ragioni che hanno determinato tale scelta. La permanenza degli accertatori non potrà superare le trenta giornate lavorative, anche se è prevista una deroga che consente una proroga di ulteriori trenta giorni per particolari casi di complessità; per i soggetti in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi, la permanenza non potrà superare i 15 giorni lavorativi, prorogabili per altri 15 giorni, contenuti nell'arco di un trimestre. Al momento dell'inizio della verifica, il contribuente dovrà essere informato senza indugio delle ragioni della verifica, del suo oggetto, della motivazione che ha condotto a tale attività istruttoria, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria nonché degli obblighi che gli sono attribuiti. Al termine delle operazioni viene redatto un verbale, denominato processo verbale di constatazione, in cui sono riportate le attività svolte dai verificatori nonché le osservazioni e i rilievi del contribuente o del professionista che lo assiste. Entro il termine dei sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione *all'uopo* redatto, il contribuente potrà comunicare all'ufficio osservazioni e richieste che saranno valutate dagli uffici impositori e prima la scadenza del suddetto termine non può essere emesso avviso di accertamento, proprio nel rispetto del principio del contraddittorio.

In seguito all'entrata in vigor dello Statuto del Contribuente, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare n. 250400/2000 al fine di aggiornare le istruzioni per le verifiche fiscali. A tal proposito a precisato che "*il contribuente ha pieno titolo a pretendere il rispetto assoluto dei diritti individuali fondamentali, quali la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza*". Poi prosegue affermando che "*l'art. 12, comma 2, dello Statuto va letto, fondamentalmente, in questo contesto, come una norma rafforzativa della capacità del cittadino-*

²¹ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n1/2018 VOLUME II".

²² c.d. "Decreto sviluppo"

contribuente di appurare, all'inizio della verifica, la sussistenza dell'interesse conoscitivo del fisco ad esaminare la sua posizione tributaria, ricevendo una informazione chiara e completa circa lo scopo del controllo". Dunque le ragioni per le quali ha luogo la verifica sono fondamentali affinché sia possibile valutarne la legittimità. Inoltre, la suddetta circolare al comma 3, sancisce che *"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"*. L'estrema ratio di questa disposizione è da individuarsi nella volontà di ridurre al minimo i disagi che possono sorgere in seguito ad un'azione ispettiva per cui, qualora non sussistano effettive esigenze che richiedono di espletare il controllo all'interno della sede del contribuente controllato, i verificatori devono svolgere l'attività d'indagine altrove. In aggiunta, il contribuente, o il professionista abilitato designato alla sua assistenza, ritenga che le modalità operative con cui si sta procedendo la fase istruttoria non siano in linea con la normativa vigente e siano lesive dei suoi diritti, o dei diritti del suo assistito, egli ha la facoltà di rivolgersi al Garante del Contribuente²³. Questa figura di garanzia, istituita presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle Province Autonome, opera in piena autonomia ed è scelto e nominato dal presidente della Commissione Tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate. Ricevuta la segnalazione per iscritto da parte del contribuente che lamenti una qualsiasi irregolarità, in grado di compromettere il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione pubblica, il Garante del Contribuente rivolge richieste di chiarimenti e documenti agli uffici competenti i quali rispondono entro trenta giorni. Inoltre quest'organo richiama gli uffici all'attenzione e al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5²⁴ e 12 dello "Statuto del Contribuente" ed ha la facoltà di effettuare accessi e controlli presso gli uffici finanziari al fine di valutare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. Nonostante la disciplina preveda un'ulteriore strumento di tutela attraverso la "tutela differita", ovvero tramite l'impugnazione del successivo avviso di accertamento, ritenute illegittime le procedure che hanno condotto all'emissione dell'atto amministrativo, dato che non esiste nessuna disposizione che preveda un dovere o un onere del contribuente di rappresentare immediatamente le proprie eventuali contestazioni, o il proprio dissenso, in merito alle operazioni di verifica, la giurisprudenza si è spaccata su questo punto. Infatti, con la sentenza della Corte di Cassazione, 26 Gennaio 2004, n. 1286, la Suprema Corte ha stabilito che *"la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza che lo stesso muova alcuna contestazione equivale, sostanzialmente, ad accettazione delle stesse e dei loro risultati, specie ove la verifica abbia ad oggetto circostanze di fatto (e non considerazioni tecniche o giuridiche) che ben avrebbero potuto esser contestate nel corso delle operazioni con atto scritto immediatamente successivo*.

²³ Art. 13, Legge n. 212 del 27 Luglio 2000 (C.d. "Statuto del Contribuente")

²⁴ Art. 5 Legge n. 212 del 27 Luglio 2000 (C.d. "Statuto del Contribuente") *"L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti."*

Né occorre un'accezione espressa, ma soltanto la mancanza di contestazioni". Tale sentenza ha destato delle perplessità in quanto parte della dottrina sostiene che si corra il "rischio che la pronuncia possa produrre una crepa nei rapporti tra il Fisco ed i contribuenti ispezionati, i quali potrebbero sentirsi costretti alla contestazione a tutti i costi, indipendentemente dalle reali ragioni ma soltanto nella prospettiva di non precludersi la possibilità di concludere vittoriosamente un successivo ricorso in Commissione tributaria".²⁵ Le modalità di svolgimento della fase istruttoria svolta presso il contribuente, che si differenzia da quella svolta in ufficio, fornisce ai verificatori un panorama più ampio della realtà economica del soggetto sottoposto ad indagine consentendo agli investigatori di riscontrare in loco se quanto dichiarato corrisponde effettivamente alla realtà. Di converso, il soggetto passivo subisce un'attività estremamente invasiva che spesso lede e va in contrasto con principi, Costituzionalmente sanciti, quali l'inviolabilità del domicilio, il segreto professionale e la riservatezza della corrispondenza. Ad buon conto, al contribuente, secondo l'art. 12, comma 2, della L. n. 212/2000, è riconosciuto il diritto di essere informato, nel processo verbale di verifica relativo al primo giorno dell'intervento, delle ragioni che l'abbiano giustificato e dell'oggetto che lo riguarda. Un'interpretazione sistematica della previsione normativa, non può prescindere dalla oggettiva constatazione per cui le cause giustificative delle verifiche fiscali effettuate dalla Guardia di Finanza nei confronti dei contribuenti risiedono nell'adempimento dei compiti istituzionali assegnati agli organi di polizia tributaria per l'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie²⁶ e più in generale per la prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di riscossione dei tributi da parte dell'Erario, delle Regioni e degli Enti Locali. Pertanto, sul piano giuridico, le attività ispettive di carattere fiscale, considerate sub-procedimenti istruttori nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento tributario, traggono origine non già da una predeterminata e specifica tipologia di presupposti quanto, piuttosto, in conseguenza al generale "potere-dovere" dell'Amministrazione Finanziaria di controllare l'esatto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti. In questa prospettiva, l'*estrema ratio* che traspare dalla norma in esame è quella di consentire al contribuente di avere contezza che l'attività ispettiva avviata nei suoi confronti sia effettivamente e realmente connessa all'esercizio di quel generale "potere-dovere" che la normativa attribuisce all'Amministrazione Finanziaria ai fini del controllo della posizione fiscale del contribuente e non sia, eventualmente, espressione di esigenze ispettive diverse, arbitrarie o non pertinenti, tali da configurare un vizio di legittimità per "carezza" o "eccesso di potere".

Inquadrata in tal modo la finalità della norma, può osservarsi, sul piano della concreta estensione del contenuto dell'informazione circa le ragioni giustificative dell'intervento, come quest'ultimo debba necessariamente coordinarsi con quello che rappresenta, in via generale, il limite invalicabile delle informazioni che la Pubblica Amministrazione è legittimata a fornire ai privati, vale a dire il "segreto

²⁵ G. Pezzato – "Effetti delle dichiarazioni del contribuente sottoposto a verifica fiscale" in "Il Fisco" del 12 Aprile 2004

²⁶ artt. 35 della L. n. 4/1929, 33 del D.P.R. n. 600/73, 52 del D.P.R. n. 633/72

d'ufficio", il cui superamento è fonte di responsabilità penale ai sensi dell'art. 326 c.p.²⁷. Più in dettaglio, l'art. 15 del D.P.R. del 10 gennaio 1957, n. 3²⁸, impone al pubblico impiegato di non trasmettere, a soggetti non aventi diritto, informazioni riguardanti provvedimenti od operazioni amministrative, in corso o concluse, ovvero notizie di cui sia venuto a conoscenza nello svolgimento delle proprie funzioni, al di fuori delle ipotesi e delle modalità previste dalle norme sul diritto di accesso. Conseguentemente, per comprendere meglio quali siano i limiti del segreto d'ufficio, occorre fare riferimento alla normativa sul diritto d'accesso agli atti. Tali disposizioni sono contenute nella L. n. 241/90, che costituisce un principio generale dell'attività amministrativa volto a favorire la partecipazione dei soggetti interessati al procedimento amministrativo e, più in generale, ad assicurare l'imparzialità e la trasparenza dell'operato della Pubblica Amministrazione. In particolare, secondo l'ordinamento giurisprudenziale²⁹, con riferimento alla cornice normativa prevista dalla citata legge, è possibile rinvenire due distinte forme di accesso documentale. Il primo, caratterizzato da un accesso partecipativo, contemplato dall'art. 10, comma 1, lett. a) della suddetta legge, esercitabile, nel corso del procedimento amministrativo, dai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti o da coloro i quali sono legittimati ad intervenire nel procedimento stesso e che si sostanzia nella possibilità di prendere visione dei documenti del procedimento, al fine di garantire una partecipazione informata nello stesso nonché l'avvio di un eventuale contraddittorio con l'Amministrazione operante, anche mediante la presentazione di memorie scritte o documenti³⁰. La seconda tipologia di accesso agli atti è di carattere conoscitivo, regolato dagli artt. da 22 a 27, della L. 7 Agosto 1990, n. 241, che può essere esercitato, a procedimento concluso, dai soggetti interessati, per la consultazione o l'acquisizione in copia di un determinato atto o documento ritenuto necessario per tutelare una situazione giuridicamente rilevante. L'individuazione dei soggetti legittimati ad esercitare la prima forma di accesso non presenta particolari difficoltà, essendo identificabili in ragione della particolare posizione soggettiva che assumono in riferimento al procedimento in corso di svolgimento. Più complessa, invece, si dimostra tale attività interpretativa in relazione alla seconda fattispecie che, riconosce il diritto di prendere visione e di estrarre copia dei documenti amministrativi a *"tutti i soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi pubblici o diffusi, che abbiano un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso"*³¹. In termini generali, il diritto all'accesso ai documenti amministrativi, c.d. conoscitivo, può essere esercitato in presenza di tre requisiti. Il requisito soggettivo, atteso che esso sia riconosciuto in capo ai soggetti privati, ivi comprese le persone giuridiche, che siano portatori di interessi personali, pubblici o diffusi. Il requisito oggettivo, in quanto deve sussistere un

²⁷ "Rivelazione ed utilizzazione di segreti di ufficio" art. 326 c.p. - "Il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio, che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie d'ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualsiasi modo la conoscenza, è punito con la reclusione da sei a tre anni. [...]"

²⁸ "Testo Unico degli Impiegati civili dello Stato", modificato dall'art. 28 della L. n. 241/90

²⁹ Tar Lazio, 15 Dicembre 2000, sent. n. 12144

³⁰ Art. 10, comma 1, lett. b) L. 7 agosto 1990, n. 241

³¹ Art. 22, L. 7 agosto 1990, n. 241

interesse diretto, vale a dire afferente alla sfera giuridica dell'istante, concreto, dovendo esistere un collegamento diretto tra il soggetto e il bene coinvolto nell'atto, e infine attuale. L'ultimo requisito concerne la funzionalità, ovvero l'interesse dell'istante deve corrispondere a una situazione giuridicamente tutelata, sul piano giurisdizionale o amministrativo, e collegata al documento oggetto dell'istanza di accesso. Ad ogni modo, il diritto di accesso, si esercita mediante l'esame o l'estrazione di copia dei documenti amministrativi di cui si è richiesta l'esibizione.

2 I poteri istruttori

L'Amministrazione finanziaria al fine di reperire dati, informazioni e notizie esercita l'attività istruttoria nei confronti dei contribuenti, con lo scopo di verificare l'osservanza delle prescrizioni imposte dalla normativa tributaria. Tale attività si concretizza nel controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, rilevando omissioni o maggiori imposte dovute, nella vigilanza sugli obblighi derivanti dalla tenuta delle scritture contabili, alla fatturazione e registrazione delle operazioni di gestione, nell'irrogazione di sanzioni e nella comunicazione di eventuali fattispecie di reati penalmente rilevanti all'Autorità giudiziaria competente. L'adempimento di tali compiti è regolamentato dalle disposizioni previste negli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R. 600/1973 e nell'art. 51 del D.P.R. 633/1972. Il legislatore ha disposto due tipologie di attività istruttorie differenti, la prima svolta in ufficio, la seconda invece svolta presso il contribuente. La decisione su quale delle due differenti attività percorrere spetta all'Amministrazione finanziaria, cui fa capo l'indagine, che a seconda del caso specifico sceglie il metodo che ritiene più proficuo ai fini delle indagini. Di certo è che, se da un lato l'attività istruttoria svolta presso il contribuente, che si concretizza nella possibilità di eseguire accessi ispezioni e verifiche, costituisce il principale mezzo per verificare il corretto adempimento degli obblighi formali e sostanziali prescritti dalla normativa fiscale, dall'altro, per il contribuente rappresenta un momento estremamente invasivo della sfera giuridica del soggetto sottoposto ad accertamento, comprimendo alcuni diritti fondamentali, come l'inviolabilità del domicilio³², la riservatezza della corrispondenza e il segreto professionale. Possono essere stabiliti alcuni principi, alla base dell'istruttoria e del controllo quali, la vincolatezza, ovvero, il procedimento di accertamento tributario è una specie del più ampio genere del procedimento amministrativo. La pretesa tributaria è disciplinata dall'art. 23³³ della Costituzione, che determina i fatti in relazione ai quali il debito tributario può sorgere e la sua misura, senza lasciar spazio a valutazioni discrezionali da parte dell'Agenzia delle Entrate. La proporzionalità, ossia il pubblico potere, avendo a disposizione due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato programmato, sceglie quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati³⁴.

Assume particolare rilievo anche la scelta relativa ai periodi d'imposta da sottoporre ad attività ispettiva per

³² La Costituzione con l'art. 14 da un lato sancisce "l'inviolabilità", dall'altro prevede la possibilità di eseguire accertamenti e ispezioni, dettate da motivi sanitari e di incolumità pubblica o ai fini economici e fiscali nel rispetto delle singole leggi speciali.

³³ Art. 23 Costituzione, "Nessuna prestazione personale o patrimoniale non può essere imposta se non in base alla legge"

³⁴ Art. 6, comma 4 – art. 12, comma 1, Statuto del contribuente

due ordini di motivi, sia per informare il contribuente, secondo le disposizioni dell'art. 12 della L. n. 212/2000, dell'oggetto dell'intervento, sia per orientare le operazioni di indagine. Detta scelta, strettamente connessa agli obiettivi ispettivi maturati nella fase preventiva di preparazione, deve essere chiaramente riportata nel piano di verifica compilato prima dell'avvio, con adeguate esplicazioni circa le relative motivazioni. In via generale, la verifica, a prescindere dalla sua estensione rispetto alle situazione o alle operazioni prese in esame deve avere ad oggetto due elementi. Il primo elemento si riferisce al periodo d'imposta "chiuso", vale a dire rispetto al quale sono scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni. Tale periodo d'imposta deve essere selezionato sulla base delle risultanze della complessiva attività preparatoria (interrogazioni banche dati, visione atti a fascicolo, esame di eventuali elementi derivanti da controllo economico del territorio e così via), dovendo risultare quello per il quale ricorrano i più consistenti elementi di rischio di evasione, elusione o frode. Ad ogni modo, a seconda della destinazione d'uso del luogo in cui viene effettuato l'accesso sorgono diversi diritti e obblighi che fanno capo da un lato all'amministrazione finanziaria, dall'altro al contribuente. Il secondo elemento attiene, invece, all'annualità in corso, quantomeno con riferimento agli obblighi in materia di lavoro e agli adempimenti principali in tema di attuazione del rapporto d'imposta in corso d'anno, quali, principalmente, gli obblighi di liquidazione e versamento delle imposte, nonché di effettuazione e versamento delle ritenute d'acconto. L'opportunità di controllare anche l'annualità "aperta" scaturisce anche dalla considerazione che al fine di anticipare e rendere più efficaci e concretamente incisive le azioni di contrasto ai fenomeni di evasione dell'IVA, l'art. 4 del D.L. 22 Ottobre 2016, n. 193, convertito dalla L. 1 Dicembre 2016, n. 225, ha modificato l'art. 21, comma 1, del D.L. 31 Maggio 2010, n. 78, prevedendo che i soggetti passivi IVA devono comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati relativi a tutte le fatture emesse, di quelle ricevute e registrate, delle bollette doganali e delle relative variazioni, nonché ha introdotto l'obbligo di comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazioni periodiche IVA. Nel contempo, il D. Lgs. 24 Settembre 2015, n. 158, di riforma del sistema sanzionatorio tributario, ha ampliato il novero delle dichiarazioni penalmente rilevanti ai sensi degli artt. 2, 3 e 5 del D. Lgs. n. 74/2000, mediante l'eliminazione dell'aggettivo "annuale". Pertanto, a decorrere dal 22 Ottobre 2015, i delitti in questione possono perfezionarsi con qualunque dichiarazione, fra le quali rientrano le dichiarazioni dei redditi infra-annuali, conseguiti alla messa in liquidazione di una società e le dichiarazioni nell'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione societaria. Non dovranno in alcun modo essere presi in considerazione periodi d'imposta per i quali sono già maturati i termini di decadenza dell'azione di accertamento. Tali termini sono individuati per le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, rispettivamente, dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72, come modificati dall'art. 1, commi da 130 a 132, della L. 28 Dicembre 2015, n. 208³⁵. Nello specifico, per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016, l'Amministrazione Finanziaria deve notificare l'avviso di accertamento e il contestuale atto di irrogazione delle sanzioni, entro il 31 dicembre

³⁵ c.d. "Legge di Stabilità 2016"

del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o, in caso di dichiarazione omessa (o nulla), entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quelli successivi, la notifica dell'avviso di accertamento e del contestuale atto di irrogazione delle sanzioni deve avvenire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o, nel caso di dichiarazione omessa (o nulla) entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. L'individuazione dei criteri territoriali per radicare, in modo univoco, la competenza dei Reparti del Corpo ad effettuare le attività di verifica o di controllo non è soggetta ad alcun vincolo normativo, ma deriva da valutazioni di carattere organizzativo ed operativo. In particolare, nel ripartire le competenze ispettive delle unità territoriali del Corpo, si è inteso delineare in modo chiaro le aree di presidio, e con esse, le responsabilità di ciascun reparto, favorendo al contempo la specializzazione professionale del personale addetto alle attività ispettive di maggiore complessità. L'Agenzia delle Entrate competente è quella nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata, o avrebbe dovuto, essere presentata.³⁶ Ad ogni modo l'effettuazione di verifiche o controlli in deroga ai criteri generali di competenza, non comporta alcuna conseguenza esterna che possa ridondare in uno specifico motivo di invalidità o legittimità della verbalizzazione, rilevando soltanto nell'ambito dell'organizzazione del Corpo un'irregolarità. Tale irregolarità, pertanto, saranno oggetto di valutazione di carattere interno, in base alle diverse circostanze del caso concreto, ma ciò che assume rilievo sotto il profilo sostanziale è che il processo verbale di constatazione sia inviato all'Ufficio dell'Agenzia dell'Entrate competente ad emettere l'avviso di accertamento. La Legge n. 23/2014 ha, come detto, avviato una revisione generale del sistema fiscale nazionale ispirata alla finalità di garantire maggiore equità, trasparenza e orientamento alla crescita, mediante, principalmente chiarezza, certezza e stabilità del sistema, semplificando gli adempimenti e innovando il rapporto tra Fisco e contribuente, su basi di rinnovata fiducia e maggiore collaborazione reciproca. Inoltre ha previsto un potenziamento dell'azione di contrasto alle grandi evasioni e alle frodi fiscali, puntando su un più efficace ricorso alle banche dati in possesso e su più intense sinergie tra le Istituzioni coinvolte, nazionali e internazionali. Tale revisione ha fortemente inciso anche sulla tematica dell'azione ispettiva degli organi di controllo fiscale, ivi compresa la Guardia di Finanza, richiedendo un'importante opera di aggiornamento delle direttive operative vigenti, estesa non soltanto alla parte operativa ma anche alla fase della preliminare pianificazione delle attività di verifica e controllo, per orientare la selezione verso quei contribuenti maggiormente "a rischio", evitando interventi generalizzati sulla universalità degli operatori economici, nonché per rimarcare le diverse proiezioni delle varie Istituzioni dell'Amministrazione finanziaria, delineando per il Corpo funzioni più marcatamente investigative e "di polizia". In questo ambito, in attuazione dei principi di collaborazione fra Fisco e contribuenti e

³⁶ Art. 31, D.P.R. 600/73

agevolazione dell'adempimento spontaneo, vanno tenute presenti le disposizioni che introducono nuove forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche preventiva rispetto alle scadenze fiscali, tra imprese e Amministrazione finanziaria, ulteriori tipologie d'interpello preventivo con procedura abbreviata, nonché una revisione e un ampliamento del sistema generale di assistenza per i contribuenti di minori dimensioni, con misure premiali e snellimento degli adempimenti per coloro che vi aderiscono.

L'obiettivo è migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, in particolare per il rafforzamento del contrasto delle frodi carosello, degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi e di trasferimento di immobili, dei fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing* e di delocalizzazione fittizia di impresa, nonché dell'elusione fiscale. Viene rimarcata la necessità di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità, oltre che di rafforzare il contraddittorio nella fase d'indagine e di completare il contraddittorio procedimentale prima dell'emissione degli atti di accertamento e di liquidazione.

2.1 Gli organi tributari

Il Regio Decreto 18 gennaio 1923, n. 95, *in illo tempore*, istituiva la "Polizia Tributaria Investigativa" come contingente specializzato della Guardia di Finanza, con la missione di "*promuovere gli studi diretti a prevenire e reprimere il contrabbando e le altre frodi alla finanza; combattere l'evasione dei tributi e in specie la criminalità organizzata*". Qualche anno dopo, con il Regio Decreto Legge 3 gennaio 1926, n. 63, vennero attribuiti alla "Polizia Tributaria Investigativa" i poteri e i diritti di indagine, accesso, visione, controllo e richiesta di informazioni fino ad allora riconosciuti, per legge, ai soli Uffici finanziari. Tali disposizioni sono confermate dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973, in materia, rispettivamente, di imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi. Inoltre l'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973 in tema di accertamento delle imposte sui redditi, prevede la trasmissione alla Guardia di Finanza, da parte degli altri Organismi di vigilanza, ivi comprese Magistratura e altre Forze di Polizia, delle notizie attinenti a fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, acquisite nell'esercizio delle rispettive funzioni. Ulteriore tappa di questo percorso è rappresentata dalla Legge 23 aprile 1959, n. 189, recante l'"Ordinamento" del Corpo, con la quale sono stati costituiti i "Nuclei di Polizia Tributaria", ancora oggi fondamentali articolazioni operative dell'Istituzione e nell'esecuzione delle investigazioni economico-finanziarie più complesse. Una nuova e più ampia proiezione investigativa del Corpo è stata, inoltre, delineata dal D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, che, mantenendo inalterate le disposizioni della Legge n.4/1929, ha attribuito alla Guardia di Finanza le funzioni di "Polizia-economica e finanziaria" con competenza generale, realizzando l'adeguamento dei compiti del Corpo all'evoluzione dei principali processi di cambiamento che hanno investito negli ultimi anni lo scenario interno ed internazionale. Per quanto riguarda le funzioni di polizia finanziaria, queste si concretizzano nei compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di entrate ed uscite dello Stato, delle Regioni,

degli Enti locali e dell'Unione Europea³⁷. Nello specifico riferimento alla materia delle entrate, tali compiti riguardano le imposte dirette, indirette, le tasse, i contributi, i monopoli fiscali ed ogni altro tributo di carattere erariale o locale. Inoltre, i diritti doganali, di confine e altre risorse proprie del bilancio dell'Unione Europea. Infine, ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale e ogni altro interesse finanziario nazionale o dell'Unione Europea. Il successivo comma 4 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001 prevede che i militari del Corpo possono esercitare i poteri ispettivi previsti dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA per l'espletamento dei compiti di polizia economico finanziaria³⁸. La norma ha portata generale e sussidiaria: ad essa si può ricorrere, quindi, nel caso in cui, per un determinato tributo, non sia prevista l'attribuzione di potestà ispettive di carattere specifico che invece, ove ricorrenti, devono essere prioritariamente considerate. In tal modo, il baricentro delle responsabilità dell'Istituzione si è spostato dalla tutela prioritaria delle ragioni dell'imposizione, alla protezione del sistema finanziario ed economico nel suo complesso, prevedendosi l'estensione dei poteri originariamente attribuiti solo in ambito tributario a tutta l'attività di prevenzione e contrasto degli illeciti in grado di danneggiare questo sistema. Sul punto, si segnala che l'art. 35, comma 8, del D.Lgs. 29 maggio 2017, n. 95, ha ora previsto la ridenominazione dei Nuclei di polizia tributaria in "Nuclei di polizia economico-finanziaria".

La Guardia di Finanza sviluppa investigazioni estese a tutti i reati fiscali, economici e finanziari, procedendo a interessare l'Autorità giudiziaria con proposte di sequestro per equivalente, finalizzate alla successiva confisca dei beni nella disponibilità dei responsabili dei più gravi reati tributari, allo scopo di assicurare un effettivo recupero delle risorse indebitamente sottratte all'Erario. Infatti, per le prerogative di polizia giudiziaria a competenza generale attribuite al Corpo, la lotta ai fenomeni evasivi che assumono rilevanza penale, non solo per l'entità delle imposte evase, ma soprattutto per le modalità attuative poste in essere, spesso fondate su documenti falsi e l'organizzazione di truffe e frodi su vasta scala, costituisce un prioritario impegno operativo, nonché l'ambito di intervento dove meglio si esprime la valenza d'azione della Guardia di Finanza. Ad ogni modo, questi fenomeni, invero, non possono essere scoperti mediante il mero esame della contabilità, seppur attento e approfondito, ma solo attraverso l'esecuzione di complesse indagini di polizia giudiziaria, mediante la ricostruzione dei flussi finanziari e il ricorso alle tecniche investigative tipiche di polizia. Ed, infatti, è proprio in tale contesto che il Corpo è in grado di sviluppare azioni ben più estese rispetto alle verifiche e ai controlli fiscali, che consentono di individuare vere e proprie associazioni per delinquere che non solo evadono il Fisco per importi notevolmente rilevanti, ma inquinano il mercato immettendovi documentazione falsa, riescono a vendere beni a prezzi inferiori a quelli delle imprese rispettose delle regole, riciclano proventi illeciti, talvolta ottengono illegalmente finanziamenti pubblici e/o alimentano fenomeni corruttivi, con più ampi danni per il sistema produttivo nel suo complesso. Fenomeni così complessi necessitano di un approccio altrettanto articolato, particolarmente congeniale per la Guardia

³⁷ Art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 68/2001

³⁸ Art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 68/2001

di Finanza in quanto unico organo di polizia giudiziaria con competenze specialistiche in campo tributario, come tale in grado di esaminare in modo globale gli illeciti economico finanziari, attraverso il combinato esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria. È per questo che al Corpo è attribuita la funzione di “polo gravitazionale”³⁹ degli elementi informativi comprovanti violazioni tributarie. Da un lato, le altre Forze di Polizia, gli organi di vigilanza e la magistratura penale, civile e amministrativa sono tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza, ai sensi dell’art 36 del D.P.R. n. 600/1973, i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie di cui vengono a conoscenza nel corso della propria attività istituzionale. Per altro verso, il Corpo costituisce l’unica “finestra di collegamento” fra indagini di polizia giudiziaria e accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA, in quanto, *“previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria, [...] 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”*⁴⁰. In termini concreti, l’impegno della Guardia di Finanza con riferimento alle attività di polizia giudiziaria delegate a contrasto dei reati tributari di cui al citato D.Lgs. n. 74/2000, di quelli in materia di gioco e scommesse, accise e lavoro sommerso, nonché del reato di contrabbando, si traduce in migliaia di investigazioni all’anno – analiticamente consuntivabili grazie ad un applicativo “dedicato” predisposto dal Comando Generale – cui fanno seguito l’esecuzione su delega ovvero l’inoltro della proposta alle competenti Autorità giudiziarie di adozione di sequestri, anche nella forma per equivalente, per valori di assoluto rilievo.

2.2 L’istruttoria svolta in ufficio

Nello svolgimento di questa fase istruttoria, l’Amministrazione finanziaria è legittimata ad invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie. Inoltre può inviare questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico. La disciplina di riferimento è contenuta all’interno dell’art. 32, comma 1, n. 4, del D.P.R. n. 600/1973, in forza del quale gli organi di controllo possono inviare ai contribuenti questionari al fine di acquisire informazioni o documenti che possono essere utilizzati per procedere all’attività di accertamento, sia nei confronti dei contribuenti, sia nei confronti dei terzi soggetti, con il soggetto passivo sottoposto ad indagine ha intrattenuto rapporti. Il questionario costituisce uno strumento, utilizzato generalmente in via complementare, che rappresenta un ottimo strumento istruttorio per entrare a conoscenza di informazioni, spesso fondamentali, per l’Amministrazione Finanziaria. Con il D.L. n. 233/2006 è stato notevolmente ampliato il raggio d’azione dei questionari, allargando, sia la platea dei soggetti potenzialmente destinatari delle richieste, sia l’ambito oggettivo. In aggiunta, l’Ufficio può richiedere di esibire atti e documenti, nello specifico, ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili può essere sottoposta la richiesta di trasmettere bilanci, rendiconti, libri e registri previsti dalle disposizioni tributarie, oltre che dati, notizie e documentazioni

³⁹ *“Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali”, Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME I”*

⁴⁰ Art.33 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 63 del D.P.R. n. 633/1972

relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento. Ai sensi dell'art. 32, comma 1 e 2, del D.P.R. 600/73, l'ufficio può, motivando con fatti oggettivamente determinabili, *"invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentante a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti"*. Il destinatario dell'invito a comparire può essere solo il soggetto nei cui confronti viene effettuato l'accertamento. Pertanto, è illegittima una richiesta di comparizione rivolta ad altri soggetti allo scopo di raccogliere informazioni su terzi. Gli inviti e le richieste in esame devono essere notificati ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 600/73. Dalla data della notifica decorre il termine, fissato dall'ufficio (che non deve essere inferiore a 15 giorni) per l'adempimento. La richiesta di comparizione e le risposte fornite devono risultare nel verbale all'uopo redatto.

Dalla ricezione di tali documenti l'Ufficio competente potrà estrarne copia e trattenerli (ad eccezione delle scritture in uso cronologiche) per un periodo non superiore a sessanta giorni, previo rilascio di un'apposita ricevuta. Inoltre, i verificatori hanno la facoltà di sottoporre ai contribuenti, o a soggetti terzi con i quali abbiano intrattenuto rapporti, dei questionari concernenti dati e notizie di carattere specifico potenzialmente rilevante ai fini dell'accertamento nei loro confronti. Rientra altresì, nelle facoltà istruttoria la possibilità di richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici e alle società e enti che compiono riscossioni e pagamenti per conto di terzi, la comunicazione di dati e notizie riguardanti i soggetti sottoposti a controllo. Ancora, le indagini finanziarie contribuiscono notevolmente all'attività istruttoria e alla ricostruzione del reddito imponibile, poiché esse consentono ai verificatori di acquisire dati, notizie e documenti riguardanti qualsiasi tipo di rapporto intrattenuto o operazioni effettuate, i servizi resi, le garanzie prestate e le generalità dei soggetti per cui è stata effettuata la richiesta. Tale indagine si sostanzia nella facoltà di richiedere, previa apposita autorizzazione, dati, notizie e documenti, alle banche, alla società Poste Italiane S.p.A. e agli intermediari finanziari che operano nel settore del risparmio e degli investimenti.

2.3 L'istruttoria svolta presso il contribuente: l'accesso

L'istruttoria svolta presso il contribuente, di cui si è largamente parlato, si apre con la fase iniziale dell'accesso. Esso, può essere definito come un atto amministrativo di natura autoritaria che si concretizza nella facoltà di entrare e di permanere, anche contro il consenso del soggetto che lo subisce, nei locali destinati all'esercizio di attività economiche commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché nei locali adibiti ad abitazione. E' doveroso precisare che, per "locale" non si intendono solo gli immobili e le relative pertinenze ma, anche alcuni beni mobili (generalmente si fa riferimento ai beni mobili registrati quali autovetture, aereomobili e natanti) all'interno dei quali, gli ispettori ritengono di poter reperire materiale utile all'indagine. L'accesso, oltre ad essere motivato da effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, deve avvenire nell'orario di normale svolgimento dell'attività aziendale e con modalità tali da arrecare il minor danno possibile al funzionamento dell'azienda senza pregiudicare relazioni commerciali o professionali del contribuente. Nel momento iniziale dell'accesso, che si configura con l'ingresso presso i locali sottoposti ad indagine, i verificatori hanno l'obbligo di esibire l'autorizzazione che deve contenere

degli elementi essenziali: il nominativo e i poteri del soggetto che dispone la verifica, l'ordine di accedere nei locali del contribuente, l'indicazione del soggetto da verificare, le ragioni del controllo, le effettive esigenze d'indagine esterna, l'indicazione che la verifica si svolgerà durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare il minor danno possibile allo svolgimento dell'attività stessa, le annualità sottoposte ad accertamento, la data di inizio dell'attività ispettiva e, infine, la sottoscrizione del soggetto che dispone la verifica⁴¹.

Una delle decisioni da adottare in vista dell'avvio della verifica attiene al luogo ove questa dovrà essere svolta. Tale decisione deve essere assunta, di concreto, fra il Direttore della Verifica e il Capo Pattuglia, nel caso in cui questo abbia partecipato alla fase preparatoria, e deve essere riportata nel piano di verifica, prima dell'avvio dell'intervento, salve successive situazioni emergenziali che impongano i cambiamenti del caso. La circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza ha istituito la figura del Direttore del Controllo in aggiunta a quella, già esistente, del Direttore della Verifica. Tuttavia, si può assistere al caso di omessa nomina della suddetta figura. La formale designazione di specifiche figure responsabili dei principali processi ispettivi, quali il Direttore della verifica e il novello Direttore del controllo, non rappresenta l'effetto di precise prescrizioni normative, ma piuttosto uno strumento di garanzia e trasparenza, della correttezza e dell'efficienza delle attività ispettive. A queste figure, che in considerazione del carattere endoprocedimentale delle verifiche e dei controlli non possono essere tecnicamente assimilate a "responsabili del procedimento"⁴², è riferita la responsabilità di indirizzare, coordinare e controllare le attività degli altri militari operanti e di rappresentare la prima interfaccia per il contribuente. Conseguentemente, ove siano in concreto rispettate le garanzie del contribuente, la mancata nomina del Direttore del controllo non ha effetti sulla validità degli atti ispettivi, rilevando alla stregua una mera irregolarità che potrà dare luogo a valutazioni interne al Corpo, anche in tale eventualità calibrate rispetto ai casi concreti, ma non inficiare le successive fasi del procedimento tributario.

In altre parole, il bilanciamento tra l'esigenza di completezza dell'azione ispettiva e il principio generale stabilito dall'art. 12 della L. n. 212/2000, per il quale le verifiche devono svolgersi arrecando la minor turbativa possibile allo svolgimento dell'attività economica del contribuente, nonché alle sue relazioni commerciali o professionali, può essere garantita l'esecuzione dell'attività ispettiva presso la sede del contribuente stesso. Infatti, da un lato, tale soluzione, permette ai verificatori un più spedito accesso alla documentazione da ispezionare e un immediato confronto tecnico con il contribuente, ovvero con il professionista che lo assiste, dall'altro permette al contribuente di poter meglio esercitare i diritti che gli sono riconosciuti in materia di verifiche, proprio per la possibilità di assistere direttamente e continuativamente alle operazioni ispettive. Ad ogni modo, la verifica potrà essere effettuata presso l'ufficio dei verificatori in tutti i casi in cui tale soluzione venga proposta dal contribuente, ovvero quando a giudizio del Direttore della verifica ciò risulti meglio corrispondere alle esigenze generali proprie del

⁴¹ Giuseppe Napoli, Silvia Rocchi, "Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente" – Caucci Editore 2013, 1° Edizione

⁴² Art. 5, L. 7 agosto 1990, n. 241

caso concreto. Sul piano normativo la disciplina stabilisce che, *"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"*⁴³. Questa disposizione è soggetta a diverse interpretazioni. In primo luogo, occorre stabilire se, nell'ipotesi in cui il contribuente non richieda che l'esame documentale avvenga nell'ufficio dei verificatori, questi siano comunque obbligati a svolgerlo presso la sede del contribuente medesimo. A questo proposito, va sottolineato come lo stesso art. 12 della L. n. 212/2000, in diverse circostanze, ammetta la possibilità che la verifica venga svolta in luoghi diversi dalla sede in cui opera il soggetto ispezionato; in tal senso il comma 1 del medesimo articolo, nel sancire 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"* riconosce implicitamente l'esistenza di verifiche che, non essendo caratterizzate da *"esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo"*, non potrebbero essere effettuate presso i locali in cui si svolge l'attività economica. Sulla base di quanto sopra esposto, il richiamato art. 12, comma 3, dello "Statuto del Contribuente" non fa altro che rimarcare una facoltà del contribuente e non può essere interpretato per ricavarne un obbligo per i verificatori di "spostare" il controllo in assenza di una specifica richiesta da parte del contribuente. Tuttavia lo spostamento della verifica comporta l'esplicazione delle ragioni di tale scelta, secondo le regole generali, all'interno del processo verbale di verifica all'*uopo redatto* e deve essere svolta adottando tutte le cautele necessarie, ove occorra trasportare la documentazione, per garantirne l'integrità nel relativo luogo di conservazione. Anche in questo caso è consentito al contribuente, o al professionista incaricato, di assistere alle operazioni di verifica. Assume particolare rilievo, inoltre, il caso in cui i verificatori ritengano di richiedere informazioni all'imprenditore o ad un suo rappresentante, in corso di verifica, circa situazioni inerenti al controllo, ovvero, struttura organizzativa, funzionamento dei processi produttivi, ricarichi applicati sui costi, e così via. Al di fuori degli inviti di cui all'art. 32, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione ai quali il contribuente dispone di un termine non inferiore a 15, non è previsto un termine legale per corrispondere alle richieste degli organi di controllo. Ad ogni buon conto, in una cornice di leale collaborazione e reciproca fiducia, il termine dovrà essere stabilito caso per caso, ove possibile di concreto con il contribuente, tenendo conto, da un lato, del grado di complessità delle richieste e del tempo ragionevolmente necessario per acquisire ed eventualmente elaborare le risposte alle domande poste dall'Ufficio, dall'altro delle necessità di contenere la permanenza dei verificatori entro il termine di cui all'art. 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212. A seconda del luogo in cui avviene l'accesso il legislatore ha previsto una serie di disposizioni che fanno capo all'Amministrazione finanziaria.

In linea generale, l'art. 52 del D.P.R. 633/72 dispone che, gli impiegati dell'amministrazione finanziaria possono accedere nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali per procedere ad ispezioni o ricerche

⁴³ Art. 12, comma 3, L. n. 212/2000

utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione. E' poi previsto che, se i locali sono adibiti anche ad abitazione risulta necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Per l'accesso destinato ai locali adibiti ad uso promiscuo, ossia impiegati per lo svolgimento dell'attività economica, ma allo stesso tempo adibiti anche ad abitazione civile, dunque, non è necessaria una motivazione specifica, qualificandosi come un atto dovuto, un mero adempimento procedurale che si limita a riscontrare la ricorrenza dei presupposti richiesti dalla norma ai fini dell'accesso domiciliare⁴⁴.

2.4 L'accesso nei locali desinati all'esercizio di attività commerciali o agricole

Sono soggetti all'accesso l'imprenditore commerciale, ovvero chi esercita un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, un'attività intermediaria nella circolazione di beni, un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, un'attività bancaria o assicurativa e altre attività ausiliari delle precedenti⁴⁵ e l'imprenditore agricolo ovvero chi esercita la coltivazione diretta del fondo, la selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse⁴⁶. Secondo quanto recita l'art. 52 del D.P.R. 633/72 l'Amministrazione Finanziaria ha la facoltà di accedere nei locali "destinati" all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelle utilizzati dagli enti non commerciali "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", previa autorizzazione rilasciata dal responsabile dell'ufficio finanziario o reparto della Guardia di Finanza procedente. Il legale rappresentante, o il titolare, non può opporsi al lavoro svolto dai verificatori ma deve subisce passivamente quest'attività e, in caso di assenza del soggetto legittimato, egli deve essere messo a conoscenza dei fatti, anche telefonicamente, per designare un persona incaricata a supporto dell'attività svolta dagli investigatori. Tali circostanze devono avere riscontro all'interno del processo verbale di constatazione *all'uopo* redatto.

2.5 L'accesso nei locali adibiti all'esercizio di attività professionali

L'accesso all'interno di locali di soggetti che esercitano attività professionali segue lo stesso iter procedurale che avviene per l'accesso nei locali degli imprenditori agricoli e commerciali ma presenta delle peculiarità. Come emerge dal combinato disposto degli artt. 52, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. 633/72 e 33, comma 1, del D.P.R. 600/73, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività professionali rende necessaria, oltre all'autorizzazione del responsabile dell'ufficio finanziario o reparto della Guardia di Finanza procedente, anche la presenza del titolare dello studio o di altra persona appositamente delegata. I locali in argomento, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 633/72, sono quelli destinati dalle persone fisiche, dalle società semplici o dalle associazioni non riconosciute costituite tra persone fisiche, all'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro

⁴⁴ Sentenza Cass. Civ., n. 16424/2002 – n. 3287/1995

⁴⁵ Imprenditori soggetti a registrazione, art. 2195 c.c.

⁴⁶ Imprenditore Agricolo, art. 2135 c.c.

autonomo, ovvero all'esercizio in forma associata delle attività stesse. Il legislatore dispone che, è richiesta l'effettiva "presenza" del professionista o di un proprio delegato (delega rilasciata dal titolare dello studio che non può esaurirsi in una mera rappresentanza formale in atti, ma deve consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso in grado di abilitare il delegato all'eventuale opposizione del segreto professionale), sicché non è necessario che essi collaborino attivamente con i verificatori nel corso dell'intervento, dunque può iniziare e proseguire anche a fronte di eventuali atteggiamenti ostruzionistici. Particolare problematiche possono presentarsi nel caso in cui all'interno dello stesso appartamento più professionisti svolgano la propria attività e solo uno di essi è sottoposto ad indagine. In questa particolare situazione i verificatori sono tenuti ad individuare preliminarmente i locali di esclusiva pertinenza del soggetto da verificare nei quali dovrà essere operato l'accesso. La Guardia di Finanza con la circolare 1/2018 ha fatto chiarezza nell'ipotesi in cui l'accesso avvenga nei locali d'uso comune, in questo caso, secondo quanto riportato nel *"Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali"* si ritiene sufficiente la presenza del contitolare nei cui confronti è stata disposta l'ispezione.

La situazione cambia nel caso in cui l'accesso è svolto, ai fini di una verifica fiscale, nello studio di un professionista, all'interno del quale egli dimora abitualmente. Trattandosi di un locale ad "uso promiscuo", si ritiene necessaria l'autorizzazione da parte della Procura della Repubblica. Dunque, l'accesso in locali adibiti, oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, anche ad abitazione, è consentito ai fini Iva come disposto dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 e, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, previa autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica competente per territorio, oltre che sulla base di apposito ordine di accesso. In tal caso, le vigenti disposizioni non richiedono la sussistenza di gravi indizi di evasione, come invece avviene per gli accessi in luoghi destinati, in via esclusiva, ad abitazione privata⁴⁷. Affinché un immobile possa essere considerato "promiscuo", tuttavia, è necessario che il contribuente, imprenditore o professionista, vi abbia stabilito il centro effettivo della vita intima e privata, propria e familiare, risultando insufficiente la mera predisposizione di alcuni vani o spazi dell'immobile per il saltuario pernottamento, la consumazione di pasti ovvero la mera dichiarazione dell'interessato non avvalorata da evidenze esteriori.

⁴⁷ Il sole 24 ore, Fisco & Contabilità, 02 febbraio 2018

2.6 L'accesso nei locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione

L'accesso in locali adibiti, oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, anche ad abitazione è consentito ai fini dell'IVA, dall'art. 52, comma 1, penultimo periodo D.P.R. 633/72 e, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. 600/73, su autorizzazione del Procuratore della Repubblica, o di autorità competente per territorio, oltre che sulla base di apposito ordine di accesso, come già affrontato nel caso di locali di soggetti, adibiti ad uso promiscuo, che esercitano attività professionali. Tale particolare autorizzazione deve essere richiesta ed ottenuta per iscritto nei giorni antecedenti all'intervento. Per locali adibiti "anche ad abitazione" si intendono quelli ove sia contestualmente individuata la sede di esercizio dell'attività commerciale, agricola o professionale e l'abitazione privata. Il concetto di abitazione può essere ricavato:

- dall'art. 43 del codice civile, che chiarisce la differenza tra domicilio e residenza secondo cui *"il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"* e *"la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*;
- degli artt. 614 e 615 del codice penale, riguardanti il reato di violazione di domicilio commesso rispettivamente, dal privato, ovvero, da colui che si introduce clandestinamente o con inganno nell'abitazione altrui e dal pubblico ufficiale, che abusando dei poteri posti a sua disposizione dallo svolgimento delle proprie funzioni, si introduce o si trattiene nei luoghi adibiti ad abitazione;
- dall'art. 75, comma 1, D.P.R. 633/1972, che rimanda al codice penale e al codice di procedura penale per le materie non regolamentate all'interno del decreto stesso.

In altri termini si può parlare di abitazione ai fini della disciplina in argomento solo in caso di effettiva destinazione di un certo luogo allo svolgimento di attività rientranti nella sfera privata ed intima della persona e della propria famiglia .

E' da tener presente, tuttavia, che l'uso promiscuo dei locali si verifica non solo nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale o professionale nei locali abitativi e, quindi, sia possibile averli a disposizione per ogni evenienza e, nel contempo, però, detenerli in stanze abitualmente destinate al sonno o ai pasti⁴⁸. Non è da escludersi che la promiscuità dei locali sia rivelata solo in seguito all'ingresso dei verificatori. Nel caso si verifichi questa circostanza di carattere eccezionale, al fine di non pregiudicare l'efficacia delle operazioni, deve essere immediatamente contattato il Pubblico Ministero di turno al fine di ottenere, anche in forma verbale (vista la particolarità della situazione), l'autorizzazione all'accesso, della quale dovrà darsi atto nel processo verbale di constatazione *all'uopo* redatto, che sarà poi trasmesso al magistrato che ha autorizzato l'intervento.

⁴⁸ Sentenza, Cass. civ., 27 marzo 2015, n. 6232

2.7 L'accesso in luoghi diversi da quelli menzionati

Nello svolgimento della fase istruttoria, i verificatori possono entrare in possesso di materiale indiziario utile a sostegno della loro tesi che possa far nascere la necessità di sviluppare ulteriori indagini in luoghi diversi da quelli precedentemente menzionati. In questo caso è necessario distinguere tra:

- locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze;
- automezzi destinati all'esercizio di un'attività agricola, commerciale, artistica o professionale;
- locali adibiti all'esercizio di attività non commerciali.

Dal combinato disposto dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. 633/72 e dell'art. 33, comma 1, del D.P.R. 600/73, l'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata, e relative pertinenze, può avvenire, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in presenza di gravi indizi di violazione della normativa tributaria, al fine di consentire agli investigatori di entrare in possesso di libri, registri, documenti, scritture, ovvero di materiale fondamentale a sostenere la presenza di fattispecie di reati rilevanti sul piano tributario.

Il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria, che legittima l'accesso nell'abitazione privata è un tipico procedimento amministrativo, *"Il provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica non ha pertanto carattere penale, ma partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce condizionandone la legittimità"*⁴⁹. Come già detto in precedenza, il provvedimento in questione, deve essere motivato con riferimento alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie. La norma prevede che, per accedere in locali diversi da attività economiche, agricole e professionali, l'autorizzazione deve essere rilasciata soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle normative tributarie. E' il caso, ad esempio, degli accessi presso l'abitazione del contribuente o di un soggetto terzo a quello sottoposto ad indagine, ovvero di un parente, dei soci della società, dei dipendenti o amministratori, nei quali è necessaria una specifica motivazione che indichi gravi indizi di violazioni tributarie che si sono ravvisate e che potrebbero trovare conferma solo procedendo con un'attività atipica come l'accesso. Con questa attività, estremamente invasiva, si aggredisce profondamente la sfera privata del contribuente, dunque, qui, trova giustificazione il fatto che essa sia legittimata solo nel caso in cui esistano degli elementi che possano ragionevolmente indurre gli ispettori a ritenere che in qual luogo siano presenti (ovvero nascoste) le prove a sostegno della violazione del reato commesso. Non si tratta dunque di un atto dovuto, ma di un'azione tipicamente discrezionale, che si risolve in un controllo di carattere formale e sostanza sulla ricorrenza in concreto degli elementi indicati. Spetta quindi al procuratore della Repubblica riscontrare l'esistenza o meno di tali elementi, e di conseguenza accogliere o rigettare la richiesta d'autorizzazione. E' fondamentale che lo svolgimento dell'attività istruttoria avvenga in linea con la normativa vigente poiché la giurisprudenza ha confermato che l'accertamento è nullo se fondato su prove illegittimamente acquisite⁵⁰. Nel caso specifico, secondo quanto riportato nella sentenza

⁴⁹ Sentenza, Cass. Civ., 8 agosto 1990, n. 8062

⁵⁰ Sentenza, Cass. Civ., 19 ottobre 2012, n. 17957

n. 17957 del 19 ottobre 2012 della Corte di Cassazione, erano stati effettuati degli accessi presso l'abitazione del contribuente, senza che l'autorizzazione indicasse gli elementi indiziari della violazione tributaria sospettata. In particolare, la Guardia di Finanza aveva effettuato un accesso presso l'abitazione di uno dei soci della società verificata, durante il quale, aveva rinvenuto della documentazione extracontabile di particolare interesse. Sulla base di tali informazioni si era poi fondato l'avviso di accertamento nei confronti della società. Il principio confermato nella sentenza della Cassazione n. 17957/2012 è relativo alle caratteristiche dell'autorizzazione del procuratore prescritta dall'art. 52 del D.P.R. 633/72. I giudici della Suprema Corte precisano che, la richiesta per accedere all'abitazione del contribuente deve essere subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni ed è pertanto compito del giudice tributario, riscontrare l'esistenza della motivazione e, più in particolare, la fondatezza dei gravi indizi nel verificarsi dell'illecito fiscale. L'Amministrazione, inoltre, nella causa rilevava che i giudici di merito avrebbero comunque potuto acquisirne autonomamente copia e, in tutta risposta, nella sentenza è chiarito che non è un elemento acquisibile d'ufficio dalla commissione adita, in quanto tale circostanza rappresenta una mera facoltà, il cui esercizio non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio. In altre parole, è compito dell'ufficio produrre l'autorizzazione quando l'accertamento emesso è fondato sugli elementi acquisiti nel domicilio fiscale e questo al fine di permettere, sia al contribuente, sia al giudice tributario, di riscontrare che gli indizi ritenuti indice di evasione siano presenti già al primo accesso. La legge, infatti, dispone che possa essere "violato" il domicilio del contribuente solo in presenza di circostanze gravi da indurre un fondato sospetto che si sia consumato un illecito tributario. Non è sufficiente dunque una semplice segnalazione, ovvero una supposizione priva di fondamento. Interessanti, al riguardo, risultano anche i chiarimenti contenuti nella sentenza n. 21974/2009, la quale ha ribadito che *"l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'Ufficio costituiscano effettivamente gravi indizi"*.

Ne discende che detta autorizzazione, la cui necessità trova fondamento nell'inviolabilità del domicilio sancita dall'art. 14 della Costituzione, può essere esaminata dal giudice tributario, il quale è chiamato a controllare l'esistenza del provvedimento e la presenza di quei fondamentali requisiti richiesti dalla legge. Tali requisiti devono essere contenuti nella relativa e indispensabile motivazione, che può in ogni caso essere sintetica ovvero per *"relationem"*⁵¹ rispetto ai dati allegati alla richiesta dell'Ufficio.

Dunque il giudice tributario ha anche il "potere-dovere" di controllare la correttezza in diritto dell'apprezzamento eseguito dal Procuratore della Repubblica e dall'Ufficio stesso, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito,

⁵¹ "La motivazione per relationem, è ammissibile purchè non si sostanzi in un mero ed acritico rinvio ad altra pronuncia, senza possibilità quindi di valutare l'iter logico seguito dal giudice che ha portato al suo convincimento. La motivazione deve rimanere dunque comunque "autosufficiente". Pertanto la sentenza favorevole al fornitore non è idonea da sola ad escludere la consapevolezza del cessionario alla partecipazione alla frode IVA." Sentenza, Corte di Cass., 22 febbraio 2018, n. 4294

deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime ovvero di elementi che non hanno quei caratteri richiesti dalla legge. Tale motivazione, come affermato, può esaurirsi anche in espressioni sintetiche di significati implicito ovvero, come stabilito dalla Cassazione Civile con la sentenza n. 17957 del 19 Ottobre 2012, può risolversi nel semplice richiamo alla nota dell'Organo di controllo che faccia riferimento ai gravi indizi di violazione della normativa tributaria.

L'accesso che non rispetta quanto disposto circa le motivazioni comporta la nullità del successivo avviso di accertamento e l'*extrema ratio* di questa disposizione è radicata nel principio di inutilizzabilità degli elementi irrualmente acquisiti dall'Ufficio. Di conseguenza, la richiesta di accesso domiciliare deve essere formulata indicando con chiarezza e completezza gli elementi che, sulla base dell'attività investigativa preliminare, legittimano l'esercizio di tale potere istruttorio. Inoltre, le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 16424 del 21 Novembre 2002, hanno tutelato il contribuente, individuando l'illegittimità dell'autorizzazione all'accesso dell'Autorità Giudiziaria emessa esclusivamente sulla base di segnalazioni anonime, nello specifico:

- la notizia, verbale o scritta, derivante da fonte sconosciuta e non individuabile non può essere considerata un indizio, neanche nel caso in cui indichi articolate e dettagliate circostanze potenzialmente riferibili al contribuente segnalato, tale da poter fondare un consistente sospetto;
- la segnalazione anonima dettagliata e circoscritta può solo essere valutata dagli Organi di controllo fiscale ai fini dell'esercizio degli ordinari poteri ispettivi, anche tramite accesso nei luoghi in cui non è necessaria la ricorrenza di gravi indizi; in questa circostanza, nell'ipotesi in cui in seguito all'accesso si acquisiscano elementi indiziari di un reato tributario si realizza la facoltà di procedere all'accesso domiciliare, sempre che il Procuratore della Repubblica reputi gravi gli indizi medesimi.

In altri termini, l'accesso nei locali destinati ad abitazione non può essere il primo atto ispettivo compiuto dai verificatori ma deve essere subordinato ad un'indagine preliminare volta a raccogliere elementi indiziari utili ad ottenere l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

E' doveroso precisare che tra il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che autorizza l'accesso nei locali considerati promiscui e quello che legittima l'accesso in luoghi destinati a soli fini abitativi sussistono significative differenze. Infatti, come già evidenziato, il primo si configura quale atto dovuto in quanto, pur essendo necessario sul piano del rispetto della sequenza procedimentale disposta dalla legge, assolve ad una funzione meramente formale, di controllo della sussistenza dei presupposti di legittimità richiesti dalla legge stessa, per cui non appare necessaria altra motivazione oltre a quella che dà atto della coincidenza fra domicilio privato e luogo di svolgimento dell'attività; il secondo, invece, è un atto tipicamente discrezionale, che si risolve in un controllo giudiziario di carattere sostanziale, giacché la legge riconosce all'Autorità Giudiziaria ordinaria il potere di valutare l'esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'Organo richiedente per stabilire se essi sussistono effettivamente e siano più o meno gravi. La differenza tra i provvedimenti, comporta la non sostituibilità

dell'uno con l'altro. Pertanto, il provvedimento chiesto e ottenuto per l'accesso nei locali destinati esclusivamente ad abitazione non costituisce legittimo presupposto per l'accesso nei locali che, invece, dovessero risultare adibiti anche ad attività economiche, agricole, commerciali o professionali e viceversa. Analogamente a quanto sopra esposto, l'accesso all'interno di automezzi, aeromobili e natanti è segue gli stessi presupposti a seconda che essi siano riferibili o meno all'attività d'impresa o professionale. Se tali mezzi sono collegati all'attività economica verificata, essi possono essere sottoposti ad accesso senza bisogno di ulteriori autorizzazioni (oltre a quella disposta per l'accesso presso l'azienda o lo studio professionale). In caso contrario, l'accesso può essere effettuato solo su autorizzazione motivata dell'Autorità Giudiziaria. In materia la cassazione, con sentenza n. 4498/13, depositata il 22 febbraio 2013, ha affermato il principio secondo cui l'accesso presso l'abitazione è legittimo solo se effettuato all'indirizzo esatto riportato sull'autorizzazione, non potendosi estendere al generale concetto di residenza. Nella specie, si verificava che i militari accedevano presso l'abitazione della convivente del contribuente, luogo in cui lo stesso soggetto aveva verbalmente dichiarato di risiedere nonostante l'autorizzazione fosse stata rilasciata per accedere in luogo diverso. I verificatori, avendo creduto di poter procedere con l'accesso domiciliare, in quanto l'abitazione della residenza "di fatto" potesse essere considerata nella stessa relazione giuridica di quella indicata nell'autorizzazione, stante la dichiarata convivenza del contribuente. La Suprema Corte, invece, ha precisato che in tema di accessi domiciliari, l'autorizzazione legittima solo la perquisizione espressamente ed esattamente indicata nel provvedimento del Pm e non anche, in via più generale, quelli nei quali può essere individuata una "residenza di fatto" del contribuente. Anche in questo caso, l'accertamento che ne è conseguito è stato dichiarato nullo per il principio dell'invalidità derivata applicabile nel diritto tributario⁵².

2.8 L'accesso presso Organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero di intermediazione finanziaria

Al fine di consentire ai verificatori di avere a disposizione la maggior quantità possibile di informazioni per la repressione dei reati di natura tributaria, il legislatore all'art. 33, comma 2, del D.P.R. n. 600/733 autorizza i verificatori ad eseguire l'accesso anche presso:

- le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati all'art. 32, comma 1, n. 5) del D.P.R. n. 600/73 al fine di reperire direttamente i dati e le notizie ivi previste;
- presso gli operatori finanziari di cui all'art. 32, comma 1, n. 7) del D.P.R. n. 600/73 allo scopo di procedere direttamente alla acquisizione di dati, notizie e documenti, relativi ai rapporti e alle operazioni oggetto delle richieste di indagini finanziarie, che non siano stati trasmessi entro i termini di legge o allo scopo di rivelare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte nel caso in cui si abbiano fondati sospetti che le pongano in dubbio.

⁵² Il sole 24 Ore, 17 Marzo 2013

Nei riguardi di Organi e Amministrazioni dello Stato, tenuto conto delle funzioni pubbliche da questi esercitate la potestà ispettiva in esame deve essere esercitata a ragion veduta e dopo un approfondito esame della situazione. Nei casi in cui l'accesso si renda necessario appare opportuno che la procedura adottata si sviluppi nelle seguenti fasi:

- formale attestazione resa al responsabile intervenuto, mediante indicazione a verbale, dei dati e delle notizie per cui il rilevamento diretto è stato disposto l'accesso;
- formale reiterazione della richiesta, nel caso in cui i dati e le notizie forniti risultino non esaustivi rispetto all'originaria istanza ovvero questa non risulti compiutamente evasa;
- autonoma individuazione dei dati e delle notizie e dei relativi documenti da parte dei verificatori, solo nel caso in cui il responsabile dell'ente si rifiuti di fornire quanto richiesto, ovvero nel caso di certezza o fondato sospetto che la richiesta sia stata evasa dolosamente solo in parte;
- rendicontazione dettagliata di tutta l'attività svolta e delle diverse emergenze verificatesi all'interno del processo verbale di accesso *all'uopo* redatto.

Per quanto concerne l'accesso nei confronti degli intermediari finanziari, il potere istruttorio può essere esercitato, previa autorizzazione ottenuta in seguito alla richiesta dei verificatori motivata da elementi indiziari, al ricorrere di due presupposti alternativi:

- quando le copie dei conti e dei rapporti finanziari o dei dati delle operazioni non vengono trasmesse all'Amministrazione Finanziaria che ha presentato la richiesta nei termini concessi (non superiori a 30 giorni, prorogabili per giustificati motivi di altri 20);
- qualora i verificatori nutrano fondati sospetti sulla completezza o esattezza dei dati e notizie inerenti ai rapporti trasmessi, dunque ritengono sia più opportuno procedere autonomamente all'acquisizione di informazione garantendosi la completezza e l'esattezza delle risposte.

Ad ogni modo, nei suddetti casi esiste una particolare procedura cui l'Amministrazione finanziaria deve porre in campo al fine di adempiere correttamente agli obblighi previsti dalla legge. Infatti in questi casi, i soggetti legittimati a svolgere questa particolare tipologia di accesso sono militari "Ufficiali" di grado non inferiore a Capitano. Inoltre quest'attività deve svolgersi in orari diversi da quelli in cui gli sportelli sono aperti al pubblico, in modo tale da arrecare il minor danno possibile ed in presenza di un responsabile dell'ufficio o un suo delegato⁵³.

⁵³ Giuseppe Napoli, Silvia Rocchi, "Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente" – Caucci Editore 2013, 1° Edizione

3 La trasparenza finanziaria

3.1 Le indagini finanziarie

Per indagine finanziaria, si intende l'attività posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria al fine di acquisire informazioni, dati e notizie relative alle operazioni intrattenute tra il soggetto sottoposto ad indagine e un intermediario finanziario. Nello specifico possono formare oggetto di verifica:

- I rapporti riconducibili al contribuente sottoposto ad accertamento;
- I rapporti cointestati al contribuente e a soggetti terzi;
- I rapporti riconducibili a soggetti terzi ma sui quali il contribuente ha possibilità di operare salvo che il potere di disposizione sia stato conferito per esigenze specifiche e giustificabili, come disposto sancito dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 23861 del 19/11/2007;
- I rapporti riconducibili a soggetti terzi e sui quali il contribuente non ha la possibilità di operare ma in relazione ai quali gli uffici ritengono sussistano gli estremi dell'interposizione fittizia;
- I rapporti riconducibili a soggetti terzi legati al contribuente da rapporti di natura commerciale.

In altre parole, le indagini finanziarie sono predisposte in presenza di gravi indizi di evasione, ovvero qualora permanga un significato divario tra volume d'affari e reddito accertato attribuibile al contribuente sulla base delle condizioni di esercizio dell'attività, della sua potenziale capacità reddituale, della consistenza del suo patrimonio, ovvero di altri elementi di valutazione.

L'art. 32, del D.P.R. n. 600 del 1973, stabilisce che *“gli Uffici e la Guardia di Finanza, dell'adempimento dei loro compiti, possono richiedere a determinati soggetti, dati, notizie e Documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazioni effettuate, ivi compresi servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del comandante regionale”*. Negli anni, l'evoluzione del sistema creditizio ha ampliato la platea degli enti a cui rivolgere le richieste di informazioni, includendo oltre alle Banche, anche Poste Italiane S.p.A. e qualsiasi intermediario finanziario attivo nel settore creditizio con operazioni di investimento e risparmio, ovvero Società di gestione del risparmio (Sgr), Società di intermediazione mobiliare (Sim), le società fiduciarie, gli Istituti di moneta elettronica (Imel), gli intermediari finanziari, compresi i soggetti che non operano nei confronti del pubblico e iscritto nel Testo Unico Bancario. I destinatari finali di tale attività ispettiva sono, invece, sia le persone fisiche che le persone giuridiche (dunque privati, imprenditori, lavoratori autonomi, società ecc.), i soggetti residenti all'estero (in attuazione di direttive comunitarie e di convenzioni contro la doppia imposizione) ed infine i soggetti fittiziamente interposti⁵⁴. L'ambito impositivo in cui possono essere applicate le indagini finanziarie investe diversi tributi, in primo luogo le imposte sui redditi⁵⁵ infatti, i dati e gli elementi emersi in sede di accertamento bancario possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti

⁵⁴ Art. 32, D.P.R. 600/73

⁵⁵ “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi” - Art. 32, c. 1 n. 2, D.P.R. 600/73

relativi a:

- Le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche;
- I redditi determinati sulla base delle scritture contabili;
- Le dichiarazioni dei redditi dei soggetti diversi dalle persone fisiche;
- Gli accertamenti d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

In secondo luogo, è potere degli Uffici Finanziari utilizzare lo strumento delle indagini bancarie e finanziarie ai fini IVA, dunque per la rettifica e per gli accertamenti di tipo analitico o analitico induttivo o di tipo induttivo. Infine, tale strumento consente ai verificatori di indagare sugli adempimenti riguardanti le imposte di registro, l'imposta ipotecarie e l'imposta catastale.

I soggetti legittimati ad avviare questo genere di indagini sono gli uffici della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, la Guardia di Finanza e le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali previo inoltro della richiesta, motivata e sorretta da gravi elementi indiziari, e rilascio dell'autorizzazione da parte del Direttore Centrale per l'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate oppure il Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate oppure il Comandante Regionale della Guardia di Finanza. Le richieste devono essere indirizzate alla direzione generale o centrale dell'istituto finanziario o, nel caso di gruppi che hanno istituito apposite strutture accentrate, al responsabile della struttura medesima. Dal momento in cui l'intermediario finanziario riceve la missiva, sorgono due obblighi che fanno capo allo stesso soggetto, da un lato darne immediata notizia al contribuente⁵⁶, dall'altro dare seguito alla richiesta entro il termine dei 30 giorni, prorogabili per ulteriori 20 giorni qualora sussistano giustificati motivi. Dunque, l'autorizzazione preventiva è sempre obbligatoria, anche se recenti interventi giurisprudenziali hanno stabilito che non deve sussistere un particolare onere motivazionale⁵⁷ e non è obbligatorio esibirla al contribuente durante le operazioni ispettive⁵⁸. L'obiettivo di questa attività ispettiva, posta in campo in sede istruttoria, è quello di far emergere componenti reddituali non dichiarati e di consentire ai verificatori di entrare in possesso di materiale probante la fattispecie di reati rilevanti sotto il piano tributario, utile ai fini dell'accertamento. Con riferimento al contenuto delle informazioni richieste, gli organismi di controllo possono chiedere dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto e operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. La nuova formulazione normativa è, a chiare lettere, comprensiva di diversi aspetti, infatti, possono essere richieste anche tutte le operazioni "fuori conto"⁵⁹, ovvero, tutte quelle operazioni che, essendo eseguite allo sportello, non comportano alcuna registrazione contabile all'interno dei rapporti bancari, ossia non lasciano alcun tipo di tracciabilità sui conti correnti, come ad esempio, richiesta di assegni circolari, bonifico per cassa, cambio assegni e così via. Tuttavia, esiste una presunzione legale relativa di rilevanza fiscale degli elementi

⁵⁶ "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" - Art. 32, c.7, D.P.R. n. 600/73

⁵⁷ Sentenza Cass. Civ., 02 luglio 2013, n. 16579

⁵⁸ Sentenza, Cass. Civ., 04 maggio 2010, n. 10675

⁵⁹ Circolare Agenzia delle Entrate, n. 32/2006

acquisiti in sede di indagine finanziaria, il cui onere della prova fa capo al contribuente, infatti egli può vincere tale presunzione fornendo gli elementi contrari alla prova, ossia dimostrando, ad esempio, che ha tenuto conto dei dati e delle notizie emerse dall'indagine finanziaria nella determinazione della base imponibile oppure dimostrando con certezza l'irrelevanza ai fini fiscali delle risultanze dei conti bancari⁶⁰, Per i titolari di reddito di impresa la presunzione legale di concorso alla determinazione della base imponibile opera non solo sul versante degli accreditati ma anche sul versante degli addebiti, se il contribuente non ne indica il corrispondente beneficiario, di conseguenza i prelievi di cui non si ha effettivo riscontro nelle scritture contabili, per i quali il contribuente non è in grado di fornire l'indicazione del relativo beneficiario, vengono considerati ricavi o compensi. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 28 del 2006 ha stabilito che nel caso in cui i conti correnti attinenti la sfera professionale non siano separati da quelli attinenti la sfera personale, non comporta un ostacolo alla corretta applicazione della presunzione in materia di incassi e prelievi, fatto salvo il caso in cui il contribuente può ritenersi sollevato dall'onere di fornire prova contraria in relazione ai prelievi che possono ritenersi ragionevolmente riconducibili alla sfera personale, avuto riguardo all'entità degli importi e alle normali esigenze personali e familiari. Gli stessi operatori finanziari, ai quali sono rivolte le richieste di indagine, devono periodicamente comunicare all'Anagrafe Tributaria l'esistenza e la natura di tutti i rapporti intrattenuti con i loro clienti, riferiti ai rapporti accesi, variati o estinti in ciascun mese solare entro l'ultimo giorno del mese successivo. Questi dati vengono raccolti nell'apposita sezione denominata "Archivio dei Rapporti con gli Operatori Finanziari", all'interno della quale i verificatori possono visionare i dati identificativi dei soggetti (anche non residenti) e la tipologia dei rapporti intrattenuti tra istituto finanziario e cliente, le date di apertura, di variazione e di chiusura dei rapporti nonché le operazioni extra-conto. L'accesso ai dati contenuti nell'Archivio dei Rapporti con gli Operatori Finanziari è consentito solo in seguito all'autorizzazione a eseguire un'indagine finanziaria.

L'avvio delle indagini finanziarie, dunque, trae origine dalla formulazione di una richiesta formale all'Autorità competente a rilasciare l'autorizzazione prevista. La richiesta deve essere munita di *"specifici elementi finalizzati a circoscrivere in maniera compiuta ed esaustiva l'ambito di applicazione delle attività che si intendono intraprendere"*⁶¹. Da un punto di vista prettamente procedurale, essa deve necessariamente contenere le ragioni che facciano ritenere necessaria, utile e proficua l'attivazione del particolare strumento istruttorio e tutti gli elementi identificativi del soggetto o dei soggetti ai quali sono rivolte le indagini finanziarie, indicandone le esatte generalità. Qualora si tratti di soggetti "terzi", si rende necessario indicare i collegamenti esistenti con il contribuente nonché gli elementi acquisiti nel corso delle indagini, anche se di carattere indiziario, utili a dimostrare l'effettiva riconducibilità a quest'ultimo delle disponibilità fittiziamente intestate. Inoltre devono essere indicati sia l'ambito temporale di riferimento, sia una valutazione circa la tempistica di riscontro da accordare agli operatori. Infine la

⁶⁰ Comando Generale della Guardia di Finanza, Circolare n. 1 del 2008

⁶¹ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II"

richiesta d'autorizzazione deve riportare la specificazione dell'oggetto dell'indagine e degli intermediari destinatari delle richieste⁶². L'autorizzazione, rilasciata dal soggetto legittimato, è un atto di natura amministrativa dalla cui esistenza non dipende solo la legittimità delle indagini finanziarie compiute, ma anche la successiva utilizzabilità delle informazioni raccolte, laddove queste vengano poste alla base delle violazioni di natura tributaria riscontrate, dunque siano fondamento per un eventuale avviso di accertamento. La concessione dell'Autorizzazione avviene previa verifica della sussistenza dei requisiti di legittimità e di merito, in tempi ragionevoli (tendenzialmente entro 15 giorni dal ricevimento della richiesta). In questo scenario, il Comandante Regionale, o la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, sono chiamati ad esaminare l'esistenza di una congrua motivazione del Reparto richiedente, dell'esatta identificazione del contribuente interessato e degli eventuali soggetti terzi e dell'arco temporale per cui è stata effettuata la richiesta. In questo quadro generale, le indagini finanziarie si inseriscono, secondo lo schema di funzionamento dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, in un contesto di presunzioni legali relative, suscettibili di prova contraria da parte del contribuente in sede di controllo e accertamento. Queste presunzioni autorizzano, da un lato, l'Amministrazione finanziaria ad utilizzare i dati attinenti ai rapporti con gli intermediari finanziari per le rettifiche e gli accertamenti previsti dalla disciplina⁶³ qualora il contribuente non dimostri che ne abbia tenuto conto per la determinazione del reddito o che non hanno avuto rilevanza ai fini fiscali e, dall'altro, a supporre che i prelevamenti e gli importi riscossi nell'ambito dei rapporti con gli intermediari finanziari siano posti come ricavi o compensi, ovvero come componenti positivi di reddito⁶⁴.

3.2 Quadro normativo ed evoluzione storica delle indagini finanziarie

Nell'ottica di reprimere i reati di natura tributaria, il legislatore ha ritenuto necessario prevedere specifiche disposizioni normative rivolte principalmente all'analisi dei flussi e delle transazioni finanziarie con l'intento di far emergere le disponibilità finanziarie illegalmente acquisite o, in un'ottica più generale, di individuare i patrimoni derivanti dalle attività criminali di ogni tipo.

Tali disposizioni, in passato, si sono trovate in contrasto con il "segreto bancario", termine con il quale si intende il vincolo di riservatezza che caratterizza le informazioni detenute dalle banche sul conto della propria clientela. Alle origini dell'evoluzione normativa in materia di segreto bancario, va annoverato quanto disposto dall'art. 35 D.P.R. 29 Settembre 1973 n. 600, secondo cui l'ufficio poteva richiedere alla banca copia dei conti da essa intrattenuti col contribuente di volta in volta interessato al controllo. Si trattava, tuttavia, di uno strumento estremamente limitato alla sussistenza di gravissimi elementi comprovanti il reato di evasione e subordinato al doppio filtro autorizzativo dell'allora Ispettorato

⁶² Artt. 32 e 51 del D.P.R. n. 600/1973 e 633/1972

⁶³ Artt. 38, 39, 40, 41, D.P.R. n. 600/1973

⁶⁴ Camera dei Deputati, Servizio Studi, Lotta all'Evasione Fiscale, 13 Settembre 2018 "Da tali presunzioni sono esclusi i compensi dei professionisti, in attuazione alla giurisprudenza costituzionale che ha eliminato la presunzione legale di evasione relativa ai compensi dei professionisti in riferimento ai rapporti bancari"

Compartimentale delle imposte dirette e del Presidente della Commissione Tributaria di primo grado. Con il D.P.R. 15 Luglio 1982 n. 463, gli Uffici dei verificatori acquisivano, per la prima volta, la possibilità di accedere autonomamente, oltre alla Guardia di Finanza, presso gli sportelli e le sedi degli istituti di credito, in funzione ispettiva e per il controllo della posizione riguardante il singolo contribuente. Inoltre, veniva introdotta l'utilizzabilità dei dati bancari all'interno dell'avviso di accertamento, qualora il contribuente non avesse fornito la prova contraria di aver tenuto conto delle somme accertate per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che i movimenti non avevano rilevanza allo stesso fine. Ha ricoperto un ruolo fondamentale in questo ambito la Legge 30 Dicembre 1991 n. 413, che ha apportato sostanziali modifiche legislative in materia di accertamenti bancari, abrogando l'art. 35 del D.P.R. n. 600 del 1973 e modificandone l'art. 32. In buona sostanza, la citata legge, ha attribuito agli Uffici finanziari ed alla Guardia di Finanza il potere di richiedere ed ottenere informazioni al sistema bancario indipendentemente dalla ricorrenza di particolari presupposti di fatto. Con la successiva riforma introdotta dalla Legge n. 413 del 1991, infatti, la procedura di accertamento bancario è stata notevolmente alleggerita con la scomparsa del filtro autorizzativo previsto precedentemente in capo al Presidente della Commissione tributaria di primo grado e con la previsione della sola autorizzazione interna del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate o, per la Guardia di Finanza, dal comandante Regionale del corpo di polizia. Successivamente l'art. 3, comma 177, della Legge 28 Dicembre 1995 n. 549 ha, inoltre introdotto la facoltà di richiedere al contribuente una autocertificazione, attestante i rapporti da questi intrattenuti con gli istituti di credito nell'ultimo quinquennio, specificandone natura e numero ed estremi identificativi. Tuttavia il presupposto di questa richiesta è, comunque, la presenza di un accertamento, istruttorio, ispezione o verifica a carico del contribuente. La materia è stata oggetto di riforma ad opera della Legge 30 Dicembre 2004, n. 311, dalla quale ne è derivato un notevole ampliamento degli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, ovvero una semplificazione procedurale delle indagini bancarie. Una riforma che può costituire oggetto di preoccupazione, poiché prevede l'ampliamento del ventaglio delle operazioni finanziarie, per le quali il soggetto passivo deve riuscire a dimostrare l'effettiva provenienza, evitando che esse finiscano per essere indistintamente assoggettate a tassazione. In aggiunta, sempre il medesimo intervento normativo, apporta una serie di modifiche nell'ampliamento sia soggettivo che oggettivo degli ambiti di operatività delle deroghe al segreto bancario e nell'introduzione di una più consistente informatizzazione dello scambio di dati concernenti le richieste di deroga al segreto bancario e le correlate risposte delle banche. Al fine della semplificazione e razionalizzazione del procedimento istruttorio delle indagini finanziarie è stato istituito, all'interno dell'Anagrafe Tributaria, l'Archivio dei rapporti con gli operatori finanziari, per opera dell'art. 37, comma 4 e 5, del D.L. n. 233/2006, convertito con modificazioni dalla L. 248/2006, in cui, come già affermato, sono registrate le comunicazioni degli operatori finanziari in merito all'esistenza dei rapporti e alla loro natura, nonché all'indicazione dei dati anagrafici dei titolari, incluso il codice fiscale. Tali comunicazioni sono usufruibili ai fini delle richieste e delle risposte di cui all'art. 32, comma 1 del D.P.R. 600/1973, nonché, alle attività di riscossione mediante

ruolo, oppure, nelle attività di carattere penale. Tale previsione permette, dunque, ai verificatori di individuare in modo più rapido e diretto, gli intermediari che, tra tutti i potenziali destinatari delle richieste, intrattengono effettivamente rapporti con il contribuente. In merito, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare 1/2008 precisando che, tali dati e notizie devono essere trasmessi dagli intermediari finanziari nel rispetto della normativa in materia di privacy e possono essere utilizzati dal fisco esclusivamente nei casi in cui siano attivate, nei confronti dei soggetti selezionati, attività istruttorie per l’esecuzione delle indagini finanziarie, debitamente autorizzate. In questo quadro generale, al fine di rendere più incisivo tale strumento, il legislatore è intervenuto con recenti interventi normativi. Il primo è rappresentato dal D.L. n. 98 del 6 Luglio 2011 preordinato ad ampliare ulteriormente l’ambito soggettivo e oggettivo dell’operatività delle indagini finanziarie, nello specifico è stata prevista la possibilità di inviare richieste d’informazioni anche alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, acquisendo dati e notizie relative sia a tutti i contratti di assicurazione stipulati attraverso piani finanziari pluriennali d’investimento e forme pensionistiche complementari, sia alle polizze unit-linked e index-linked, ovvero polizze vita legate a quale strumento finanziario di tipo speculativo, che offrono nel tempo maggiori opportunità di guadagno. In particolare, le prime sono polizze assicurative agganciate a un determinato fondo di investimento, le seconde, invece, sono polizze assicurative che dipendono da un determinato indice di borsa o un titolo azionario. Per quanto concerne l’ambito oggettivo, le richieste possono riguardare anche le garanzie prestate dagli operatori finanziari e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano compiuto le suddette operazioni. Il secondo intervento normativo si è concretizzato con l’introduzione della L. n. 148 del 14 Settembre 2011, con cui si legittima l’Amministrazione finanziaria ad utilizzare le comunicazioni effettuate dagli intermediari finanziari all’Anagrafe tributaria per selezionare i contribuenti da sottoporre ad indagine. In particolare, l’art. 2, comma 36-undevicies, della legge citata, prevede che l’Agenzia delle Entrate possa procedere all’elaborazione di specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo, da predisporre sulla base delle informazioni comunicate dagli intermediari finanziari all’Anagrafe tributare. Le medesime liste potranno essere utilizzate dai verificatori fiscali senza la necessità della previa autorizzazione dell’organo sovraordinato e indipendentemente dallo svolgimento di accertamento nei confronti di uno specifico soggetto, dando modo, all’Agenzia delle Entrate, di generare una sorta di “black list” basata sulle incongruenze riscontrate nelle singole posizioni finanziarie del contribuente. Al fine di individuare i contribuenti che abbiano un maggior profilo di criticità, l’Amministrazione dovrà eseguire una preventiva analisi del rischio dei rapporti finanziari e delle operazioni fuori conto, condotta in conformità a specifici criteri di selezione. In ogni modo, il buon esito delle indagini finanziarie preventive dipenderà dall’effettiva collaborazione tra l’Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, per quanto concerne la determinazione dei criteri selettivi, e con la So.Ge.I.⁶⁵, per la gestione dell’analisi del rischio. Un punto

⁶⁵ Società generale di informatica orientata alla realizzazione, allo sviluppo, alla manutenzione e alla gestione tecnica del sistema informativo della fiscalità per l’Agenzia delle Entrate, compreso l’Archivio dei rapporti con gli operatori finanziari

cruciale che ruota intorno a questo tipo di attività ispettiva è la tracciabilità. La tracciabilità consiste nella facoltà di risalire alle operazioni finanziarie poste in campo dal contribuente, permettendo ai verificatori di avere informazioni concrete in sede di accertamento. Nel panorama economico Italiano, in cui l'utilizzo del contante ricopre ancora oggi un ruolo fondamentale, ovvero l'86%⁶⁶ delle transazioni economiche, questa materia ha sempre diviso l'opinione pubblica. Tuttavia sono stati introdotti numerosi interventi normativi, primo fra tutti il divieto di trasferire denaro contante o titoli al portatore per somme maggiori o uguali a 3.000 Euro, tale soglia è ridotta a 1.000,00 Euro per il servizio money transfer⁶⁷. Ad ogni modo, sono previste delle deroghe, come ad esempio agli operatori del settore commercio al dettaglio o agenzie di viaggio e turismo, è consentito di vendere beni e servizi a cittadini stranieri non residenti in Italia entro il limite dei 10.000,00 Euro. Inoltre il legislatore ha disposto che, i pagamenti effettuati a favore delle società, enti ed associazioni sportive dilettantistiche, nonché i versamenti da queste operanti, se di importo superiore a 1.000,00 Euro devono essere effettuati con mezzi tracciabili⁶⁸. Al fine di accrescere ulteriormente il potere dell'Amministrazione finanziaria, con l'intento di realizzare una più incisiva lotta all'evasione fiscale, il D.L. n. 201 del 6 Dicembre 2011 ha introdotto l'obbligo in capo agli operatori finanziari di comunicare periodicamente all'Anagrafe tributaria le movimentazioni riguardanti i rapporti intrattenuti con i loro clienti. Questa banca dati, rende più efficiente l'azione selettiva e di accertamento dell'Agenzia delle Entrate che può così rilevare tutte le anomalie finanziarie e comportamentali di condotte evasive. Un'esaustiva definizione può essere data dal legislatore *“L'anagrafe tributaria raccoglie e ordina su scala nazionale i dati e le notizie risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentate agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e dai relativi accertamenti, nonché i dati e le notizie che possono comunque assumere rilevanza ai fini tributari”*⁶⁹. La raccolta dati avviene utilizzando il codice fiscale di cui è in possesso ogni cittadino fin dalla nascita, la cui indicazione è obbligatoria nella redazione degli atti.

3.3 Il segreto bancario

Il “segreto bancario” può essere definito come l'impegno di riserbo e segretezza relativo alle notizie in possesso delle Banche, Poste Italiane S.p.A. e qualsiasi intermediario finanziario attivo nel settore creditizio con operazioni di investimento e risparmio, le società fiduciarie, gli Istituti di moneta elettronica, gli intermediari finanziari, compresi i soggetti che non operano nei confronti del pubblico e iscritto nel Testo Unico Bancario, nei confronti della loro clientela, ovvero, con soggetti con i quali hanno intrattenuto qualsiasi tipo di operazione. Il segreto bancario è chiaramente un diritto del cliente alla riservatezza dei dati economici, cui si contrappone il relativo dovere dell'intermediario a non divulgare le informazioni relative

⁶⁶ Camera dei Deputati, Servizio Studi, *Lotta all'Evasione Fiscale*, 13 Settembre 2018

⁶⁷ Art. 49, D.Lgs 231/2007, Tale soglia è stata così modificata dalla legge di stabilità 2016 (Art. 1, L. 208/2015) a seguito della modifica introdotta dal D.L. n. 201/2011 che aveva ridotto il limite a 1.000,00

⁶⁸ Art. 713, L. 190/2014

⁶⁹ Art. 1, D.P.R. 605/73

alla posizione economica del proprio cliente.

Tale diritto però, a differenza di altri Stati Europei, non è espressamente tutelato all'interno della Costituzione Italiana. Tuttavia secondo un orientamento, l'art. 47 della Costituzione, che tutela il risparmio in tutte le sue forme, permetterebbe di considerare che il segreto bancario uno strumento necessario per la realizzazione dell'interesse pubblico al risparmio e pertanto trovi una esplicita tutela Costituzionale. Secondo un'altra parte della dottrina, non risulterebbe possibile riscontrare alcun fondamento costituzionale al segreto bancario all'art. 47.

Su tale materia si è espressa la Corte Costituzionale, con la sentenza n.51 del 18 Febbraio 1992, affermando che *"al dovere del segreto bancario, cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati, non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, nè, men che meno, un diritto della personalità"*. Inoltre la Suprema Corte ha aggiunto che, il legislatore può, a sua discrezione, disciplinare il segreto bancario nei confronti degli intermediari, limitatamente a quanto la Costituzione garantisce *"un non irragionevole apprezzamento dei fini di utilità e di giustizia sociale che gli artt. 41, comma 2, e 42, comma 2, Cost., prevedono a proposito della disciplina delle attività economiche e del regime delle appartenenze dei beni patrimoniali"*.

Dunque, per la Corte Costituzionale, non solo non esiste un diritto costituzionale al segreto, ma sussistono dei vincoli costituzionali allo stesso infatti la sentenza va a regolamentare un panorama giuridico consolidato, tendente a limitare l'estensione dei diritti patrimoniali costituzionalmente garantiti oltre le ipotesi espressamente previste dalla Carta Costituzionale⁷⁰.

Ciò significa che se da un lato è costituzionalmente legittima la compressione dei diritti patrimoniali nel caso in cui essa sia strettamente necessaria a garantire l'attuazione dell'interesse pubblico, dall'altro il segreto bancario, può considerarsi in larga parte come estrinsecazione dell'art. 47 Cost., nella parte in cui tutela il corretto esercizio dell'attività creditizia, cui corrisponde la necessità di riservatezza dei rapporti giuridici e delle operazioni poste in essere. A tal proposito, di recente il legislatore ha riconosciuto una sempre maggiore rilevanza alla riservatezza dei dati personali in senso lato⁷¹. Da qui, risulta legittima e costituzionalmente sancita la pretesa del cittadino a non vedersi divulgati, al di là delle ipotesi previste dalla legge, i propri dati economici e finanziari, considerati "sensibili".

⁷⁰ Sentenza Corte Cost., sent. 9 Maggio 1968, n. 55 e sent. 11 Febbraio 1971, n. 22

⁷¹ G. Silvestri, *Diritto Costituzionale*, Giuffrè 2017

4 L'ispezione e le ricerche

4.1 La ricerca

Completata la prima fase, ovvero l'accesso, che risulta strumentale a tutto il procedimento istruttorio, i verificatori procedono alla raccolta di dati e notizie attraverso la ricerca e l'ispezione di libri contabili, registri, scritture, documenti ed altri elementi, anche su supporto informatico, potenzialmente utili alla ricostruzione effettiva della capacità contributiva del soggetto controllato, la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge. Inoltre rientra nel novero delle ispezioni anche la documentazione extracontabile, ossia tutti quei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione non risulta essere obbligatoria. Proprio su questo punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1 del 1998, si è espressa affermando che le ispezioni documentali consistono nella comparazione tra il contenuto della documentazione obbligatoria con quello degli altri documenti emersi in corso delle ricerche, come ad esempio la corrispondenza commerciale, la pianificazione strategica e la documentazione di terzi con i quali il soggetto verificato ha intrattenuto rapporto di carattere commerciale. Si tratta, dunque, di un doppio controllo che i verificatori sono tenuti a compiere, sia sul piano formale, ovvero accertare la corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, sia sul piano sostanziale, appurandone la loro complessiva attendibilità, anche in previsione di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari.

L'acquisizione della documentazione può svolgersi in collaborazione con il contribuente, ovvero mediante la spontanea esibizione da parte dello stesso, oppure, nel caso contrario, qualora esso dimostri un atteggiamento ostruzionistico, attraverso attività poste in campo dai verificatori. L'attività di ricerca e ispezione può essere eseguita nei locali in cui è stato autorizzato l'accesso, nel caso di attività economica commerciale anche all'interno dei beni mobili registrati (autoveicoli, natanti e così via), ivi compresi quelli adibiti al trasporto di merci per conto terzi⁷².

In altre parole, il potere di ricerca può essere definito come l'insieme delle attività volte al materiale reperimento degli elementi probatori necessari all'esecuzione delle ispezioni. Si realizza in seguito all'accesso ed è un'attività a cui il contribuente non può opporsi. La ricerca, di norma, viene eseguita nei locali in cui è stato effettuato l'accesso, quindi, in tutti le disponibilità dell'azienda o dello studio, nonché in caso di accesso domiciliare, in tutte le pertinenze rientranti nella disponibilità del soggetto. Oltre alla possibilità di effettuare ricerche, è concessa all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di effettuare ogni altra rilevazione utile ai fini delle indagini.

⁷² "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II"

4.2 La disciplina delle ricerche

Una volta eseguito l'accesso, il contribuente sottoposto ad attività ispettiva ha l'obbligo di esibire tutti i libri, registri, scritture e documenti richiesti dai verificatori. L'inosservanza di tale obbligo da parte del contribuente comporta l'inutilizzabilità dei documenti non forniti in sede contenziosa, l'applicabilità di sanzioni amministrative (e in taluni casi anche penali), e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento delle imposte dirette e dell'IVA, prescindendo dalle risultanze delle scritture contabili attraverso il metodo induttivo. Nel dettaglio, tali conseguenze sono disciplinate:

- secondo quanto disposto dall'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/72, applicabile anche in materia di imposte sui redditi, per effetto del rinvio operato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui venga rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. In materia la giurisprudenza ha precisato che tale preclusione trova applicazione solo in presenza di un invito specifico e puntuale all'esibizione da parte dell'Amministrazione, purché accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza⁷³. Inoltre trova applicazione anche nel caso in cui il contribuente sottrae i documenti all'ispezione con un comportamento doloso, dettato dalla volontà di impedirne l'esame in corso di verifica⁷⁴. Non trova applicazione la preclusione, invece, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. 24 Settembre 2015, n. 156, "*a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria di interpello*⁷⁵";
- ai sensi del comma 10 dello stesso art. 52, se il contribuente dichiara che, le scritture contabili, o alcune di esse, si trovino presso altri soggetti, come nel caso in cui la contabilità sia tenuta da un professionista abilitato (caso molto diffuso per le piccole e medie imprese), egli deve esibire una attestazione recante la specificazione delle scritture in loro possesso; se l'attestazione non è esibita e/o il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture contabili si applicano le conseguenze sopra riportate;

Tuttavia il rifiuto di esibire, o comunque l'impedimento all'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge o dei quali risulta l'esistenza, determina l'applicabilità delle sanzioni amministrative previste dai commi 1, 2, 3 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 471/97. Inoltre, tale rifiuto, in determinate circostanze può causare conseguenze di carattere penale, secondo quanto disposto dall'art. 10 del D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74, "*salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o*

⁷³ Sentenza, Corte di Cassazione, 26 Febbraio 2016, n. 3791

⁷⁴ Sentenza, Corte di Cassazione, 25 Febbraio 2000, n. 45

⁷⁵ L'interpello è un'istanza che il contribuente rivolge all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione, all'applicazione o alla disapplicazione di norme di leggi di varia natura relative a tributi erariali

in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari”.

Le suddette disposizioni trovano applicazione in maniera analoga anche per la documentazione c.d. “extracontabile”, pur non rientrando nella categoria dei “libri, registri e scritture obbligatorie”, risulta comunque riconducibile al disposto dell’art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, in cui è previsto che, per ciascun affare, devono ordinatamente essere conservati, fino allo stesso termine indicato per le scritture contabili obbligatorie, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute nonché le copie delle lettere e dei telegrammi inviati e delle fatture emesse.

Alla luce di quanto esposto, all’atto dell’accesso i verificatori hanno l’onere di avanzare al contribuente, o al suo rappresentante, la richiesta di esibire la documentazione contabile obbligatoriamente detenuta ed eventuali documenti extracontabili, informando il contribuente circa le conseguenze amministrative e penali in caso di rifiuto di esibizione, di falsa dichiarazione di non possesso, di occultamento o comunque dalla sottrazione all’ispezione. La presente richiesta viene formalizzata all’interno del processo verbale di constatazione *all'uopo* redatto, all’interno del quale si ha precisa e dettagliata contezza delle modalità di svolgimento di questa fase, ovvero, dell’eventuale rifiuto, della dichiarazione di non possedere quanto richiesto, dell’occultamento o della sottrazione.

4.3 La ricerca in fase di accesso

A prescindere o meno dalla circostanza che il contribuente abbia adempiuto agli obblighi di esibizione e consegna della documentazione, i verificatori possono procedere all’effettuazione delle ricerche secondo la facoltà che viene loro concessa dagli artt. 52 del D.P.R. n. 633/72 e 33 del D.P.R. n. 600/73, oltre che dall’art. 35 della L. n. 4/29. I verificatori, che decidono di avvalersi di tale facoltà, in relazione agli obiettivi dell’intervento, devono adottare ogni accorgimento utile ad assicurare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente nonché alle sue relazioni commerciali o professionali, garantendo, al tempo stesso, la completezza delle operazioni così da evitare, quindi, situazioni suscettibili di determinare la mancata acquisizione all’istruttoria di documenti che avrebbero potuto rilevarsi utili per una più corretta ricostruzione della posizione fiscale e contributiva del contribuente. Fermo restando la necessità di garantire l’“effetto sorpresa”⁷⁶, che assicura all’Amministrazione una posizione di vantaggio rispetto al contribuente, occorre evitare che i soggetti presenti nei locali interessati all’accesso possano sottrarre od occultare documenti utili ai fini dell’indagine. Le operazioni di ricerca investono la totalità dei locali della disponibilità dell’azienda o dello studio, nonché, nel caso di accesso domiciliare, tutti i locali rientranti nella disponibilità del soggetto, quali risultanti sulla base del contratto di locazione ovvero del diritto di proprietà, o di altro titolo reale di godimento o del semplice possesso. Per le imprese di rilevanti dimensioni, le ricerche possono

⁷⁶ “Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali”, Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II”

generalmente essere limitate agli uffici amministrativi, contabili e fiscali, nonché a quelli in uso a soggetti che esercitano funzioni decisionali. Nell'ipotesi in cui durante lo svolgimento delle ricerche vengano individuati locali di pertinenza o attigui a quelli inizialmente individuati, risultanti nella disponibilità dell'azienda o del lavoratore autonomo, non risulta necessaria l'emissione di un nuovo provvedimento autorizzativo, soprattutto nei casi in cui quest'ultimo riporti formule tali da includere situazioni di questo genere, quale, ad esempio, quella per cui l'accesso può riguardare anche "ogni altro locale risultante nella disponibilità del soggetto controllato".

Ciò non vale, invece, per quei locali che sono tutelati per legge da particolari garanzie e per i quali sono necessarie formali autorizzazioni, quali, ad esempio, dell'Autorità Giudiziaria competente per territorio. Nel caso in cui in seguito all'accesso, venissero individuati locali diversi da quelli espressamente previsti dal provvedimento originario, è necessario che i verificatori ottengano un'ulteriore e specifica autorizzazione. In aggiunta, le ricerche possono essere estese anche all'interno dei beni mobili registrati⁷⁷, ossia, gli autoveicoli e natanti dell'impresa verificata nonché su quelli che, sulla base delle circostanze riscontrate di fatto in sede di accesso, risultano funzionalmente collegate all'attività economica esercitata. Un caso particolareggiato su cui è intervenuta la Suprema Corte riguarda la circostanza in cui, nel corso delle ricerche effettuate presso la sede o il domicilio di un contribuente, vengano rinvenuti libri, registri, scritture ed altri documenti, ivi compresa documentazione extracontabile, relativi ad altre attività riconducibili allo stesso soggetto nei cui riguardi viene svolto l'accesso, ovvero ad altre attività riconducibili a terzi. Come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, l'acquisizione dei documenti deve ritenersi legittima⁷⁸, fermo restando, l'eventualità in cui si intenda sottoporre ad ispezione detta documentazione, il formale e distintivo avvio di un'autonoma attività ispettiva nei riguardi dell'attività o del soggetto cui la stessa è riconducibile.

In un contesto economico mutevole come quello moderno, l'evoluzione dei sistemi di informatizzazione dei dati e di tenuta delle scritture contabili hanno rivoluzionato anche le modalità di svolgimento delle ricerche in sede di accesso, ispezione e verifica. Con riguardo al tema delle acquisizioni informatiche, è importante tenere conto, sul piano concettuale, dell'autonomia che assume il "dato informatico", dovendosi considerare quest'ultimo come un "contenitore" rispetto al suo "contenuto"⁷⁹.

Nella prassi investigativa, possono verificarsi distinte situazioni, rispetto alle quali l'acquisizione probatoria, secondo le diverse necessità, può riguardare il dato informatico in sé, ovvero il medesimo dato quale mero "recipiente" di informazioni: nel primo caso, l'oggetto dell'acquisizione è l'informazione in sé, nel secondo la materiale apprensione riguarda il dato come cristallizzato in un "clone" identico all'originale, perché riversato in una "copia immagine" al fine di preservarne l'integrità e l'identità alle condizioni in cui si trovava al momento del prelievo e consentire successive verifiche o accertamenti

⁷⁷ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II"

⁷⁸ Sentenza, Corte di Cassazione, Sentenza 23 Ottobre 2013, n. 24007

⁷⁹ Sentenza, Corte di Cassazione, Sentenza 7 Settembre 2017, n. 40963

tecnici. La suddetta distinzione permette, sul piano pratico, da un lato, l'acquisizione dell'intero contenuto di un supporto di memorizzazione, prelevandone una "copia immagine", qualora ad esempio si nutrano fondati sospetti che il contribuente abbia cancellato un file di interesse e che si possa rilevare una traccia "latente di questa operazione all'interno del dispositivo fisico. Dall'altro, l'estrazione di mirate informazioni digitali che soddisfano immediate esigenze d'indagine, ovvero, l'interesse degli operanti su un dato circoscritto a particolari contenuti informatici, specificatamente individuabili. Fatta questa premessa, in sede di apertura della ricerca è opportuno valutare, in relazione alle circostanze del caso concreto e agli obiettivi dell'intervento, di orientarsi nell'individuare sia supporti informatici fisici (cd, dvd, hard-disk esterni, usb, ecc.), sia i dati presenti nell'hard disk dell'elaboratore, mediante trasferimento su altro supporto informatico esterno, procedendo alla c.d. copia forense.

Tali ricerche, si rendono necessarie non solo con riferimento ai dati di natura contabile, quanto, soprattutto, per quelli di carattere extracontabile, ovvero quelli sviluppati dal contribuente per finalità di controllo di gestione o per altre esigenze interne che, tuttavia, possono rivelarsi comunque utili ai fini del controllo fiscale. Infatti, come riconosciuto dalla giurisprudenza, i documenti informatici estrapolati legittimamente dai computer nella disponibilità del contribuente sottoposto ad indagine, nei quali sia contenuta contabilità non ufficiale, costituiscono, in quanto scritture dell'impresa stessa, elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, fatta salva la verifica della loro attendibilità⁸⁰.

In linea generale, pertanto, nel corso degli accessi in cui si ritenga necessario dover eseguire acquisizioni informatiche, è opportuno dotarsi di personale in possesso di adeguate competenze tecniche.

In taluni casi, come ad esempio negli accessi rivolti a imprese appartenenti a gruppi multinazionali che potrebbero impiegare complessi sistemi di comunicazione e di memorizzazione delle informazioni, è necessario prevedere il supporto di personale qualificato appartenente al Computer Forensics e Data Analysis. Queste unità qualificate operano nel contesto della cosiddetta economia digitale, caratterizzata dall'elevato tasso di dematerializzazione delle operazioni economiche e la difficoltà di applicare i tradizionali criteri di collegamento fisici e territoriali. L'impiego delle medesime unità, deve essere preso in considerazione anche quando la verifica riguardi quei contribuenti che adottano sistemi digitali complessi e così anche nei casi in cui sia in corso attività di Polizia Giudiziaria, ovvero, nell'ambito di interventi che possano verosimilmente condurre all'individuazione di elementi di prova configuranti fattispecie di reati penalmente rilevanti. Ad ogni modo, per le attività di acquisizione di tipo elementare, quali, ad esempio, la semplice duplicazione dei supporti informatici o la stampa in presenza del contribuente su supporto cartaceo, si ritiene sufficiente, come noto, l'impiego di militari in possesso di basilari nozioni informatiche. Questi ultimi, in fase di ricerca dei dati, su supporti informatici, computer e server di rete, nella disponibilità del soggetto indagato, subito dopo aver adottato le cautele del caso, tese ad impedirne l'alterazione o la distruzione, devono richiedere la presenza di personale qualificato dell'azienda ispezionata, ovvero, in sua

⁸⁰ Sentenza, Corte di Cassazione, 9 Marzo 2016, n. 4600; Sentenza, Corte di Cassazione, 3 Ottobre 2014, n. 20902; Sentenza, Corte di Cassazione, 30 Marzo 2012, n. 5226

assenza, di una persona di fiducia, al fine di farsi assistere nell'attività di estrazione dei documenti rilevanti ai fini tributari-amministrativi, che saranno oggetto di dettagliata descrizione negli atti. I dati, così estratti, devono essere masterizzati in duplice copia, su supporti informatici, mentre quelli ritenuti a prima vista di maggiore interesse operativo possono essere immediatamente stampati alla presenza della parte o del delegato ed allegati agli atti.

Una copia di detti supporti deve essere conservata, opportunamente cautelata, agli atti della verifica nell'eventualità di contestazioni sulla bontà dei dati utilizzati, l'altra, considerata di lavoro, viene utilizzata per l'estrapolazione dei dati e per lo svolgimento dell'attività istruttoria. Inoltre, è concessa al contribuente la facoltà di richiedere una copia, dei suddetti supporti, destinata allo stesso, conforme a quella acquisita dai verificatori.

4.4 Le perquisizioni personali, le azioni coattive e il segreto professionale

Nello svolgimento delle ricerche, i verificatori possono trovarsi nella condizione di dover procedere alle perquisizioni personali nonché, nel caso di non collaborazione da parte del contribuente, di apertura coattiva di borse, casaforti, mobili e ripostigli. Tuttavia, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, tali adempimenti, sono legittimati solo previa autorizzazione da parte Procuratore della Repubblica. Allorquando la perquisizione personale sia autorizzata dall'Autorità Giudiziaria competente per territorio, essa deve eseguita in conformità alle norme del codice di procedura penale, ovvero, nel rispetto della dignità e del pudore del soggetto che vi è sottoposto⁸¹. Quanto all'esame e all'apertura di borse, casaforti, mobili e ripostigli si evidenzia che, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è richiesta solo nel caso di "apertura coattiva", ossia, nel caso in cui il contribuente si rifiuti di farlo volontariamente.

Dunque, in assenza di un esplicito consenso dell'interessato, deve essere autorizzata dall'autorità giudiziaria secondo le modalità di rito. Conseguentemente, allorquando durante le operazioni di accesso si presenti la necessità di aprire cassetti o armadi chiusi a chiave, borse o casaforti sigillate senza che il contribuente vi presti il consenso, i verificatori dovranno assumere contatti tempestivi con l'autorità giudiziaria, adottando opportune misure conservative nelle more dell'ottenimento del prescritto provvedimento autorizzativo. Un'altra ipotesi in cui i verificatori si trovano subordinati all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, è l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale. Infatti, l'art. 200, commi 1 e 2, del codice di procedura penale, afferma che *"non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'Autorità Giudiziaria"*. A tal proposito, l'art.622 c.p. punisce chi *"avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio, o della propria professione o arte, di un segreto, lo rivela, senza giusta causa, ovvero lo impiega a proprio o altrui profitto"*.

⁸¹ Art. 249, comma 2, c.p.p.

Nel corso di accessi ai fini fiscali, il segreto professionale può essere opposto soltanto per quei documenti che rivestono un interesse diverso da quelli economici e fiscali del professionista o del suo cliente. Pertanto, esso non può essere eccepito per le scritture ufficiali, né per l'acquisizione dei documenti che costituiscono prova dei rapporti finanziari intercorsi tra il professionista e i propri clienti. L'*estrema ratio* di questa disposizione trova giustificazione nel fatto che altrimenti, il segreto professionale, si presterebbe ad essere uno strumento di elusione dei controlli fiscali⁸². In ogni caso, qualora venga opposto il segreto professionale, i verificatori devono avanzare richiesta motivata di autorizzazione all'Autorità Giudiziaria competente per territorio, avendo cura di evidenziare l'utilità ai fini delle indagini dell'analisi di quanto viene opposto il segreto.

Quindi, sul piano operativo, in linea di massima, in caso di opposizione, anche verbale, del segreto professionale da parte del contribuente, in relazione a specifici atti e documenti diversi da quelli previsti dalle disposizioni tributarie, caratterizzati da una valenza meramente fiscale, gli operatori in prima istanza effettueranno nell'immediatezza dei fatti, ogni possibile accertamento per valutare se l'eccezione avanzata dal contribuente è fondata e legittima, assumendo ogni utile informazione da quest'ultimo o dalle altre persone in grado di riferire su circostanze utili, dandone atto all'interno del processo verbale di verifica. Contestualmente assumono tempestivi contatti con l'Autorità Giudiziaria per ottenere l'autorizzazione a procedere all'acquisizione dei dati e delle notizie e al successivo esame dei documenti. Nella particolare circostanza in cui ricorra la concreta possibilità che le informazioni ritenute segrete possano essere irrimediabilmente disperse, durante il periodo che intercorre tra la richiesta e l'ottenimento dell'autorizzazione, adotteranno ogni misura necessaria ad assicurare l'integrità e la conservazione, provvedendo a cautelare, nel caso specifico, il documento cartaceo o il dispositivo digitale. Tali cautele sono fatte risultare nel processo verbale di verifica *all'uopo* redatto, evidenziando che i documenti cautelati non sono stati in alcun modo visionati, in attesa dell'autorizzazione del magistrato.

4.5 L'ispezione documentale

La definizione di ispezione documentale non può esaurirsi nel mero esame e nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti sia cartacei, sia su supporto informatico, la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori, ma anche nel raffronto del loro contenuto con le informazioni rinvenute nel corso delle ricerche, tra cui la corrispondenza commerciale, la contabilità posta in essere ai fini di controllo interno della gestione, ossia quella che viene definita documentazione extracontabile. Nel caso risulti necessario ai fini del controllo, l'ispezione può estendersi anche alla documentazione di soggetti terzi che hanno intrattenuto rapporti economici con il soggetto verificato.

⁸² Sentenza, Corte Cassazione, 7 Maggio 2010, n. 11082

4.6 La verifica

Il potere di verifica è certamente il più invasivo tra i poteri istruttori attribuiti all'amministrazione finanziaria. Essa viene svolta nel luogo ove il contribuente svolge la propria attività, allo scopo di controllare il corretto adempimento degli obblighi tributari cui lo stesso è tenuto per legge. Nello specifico, consiste in un'attività ispettiva 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. Dal punto di vista amministrativo rappresenta una fase del procedimento istruttorio, necessaria del procedimento di accertamento dei tributi e rappresenta un aspetto prodromico dell'emissione di un eventuale provvedimento di accertamento. Quest'attività è più ampia rispetto all'ispezione documentale, in quanto, da un lato, consiste in un riscontro della completezza, esattezza e veridicità delle scritture contabili, dall'altro, consiste in un controllo e riscontro delle notizie raccolte dall'Amministrazione finanziaria relativamente ai fatti che sono stati o che avrebbero dovuto essere tenuti presenti in sede di dichiarazione annuale dei redditi. La verifica può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica o società di persone o ente che pone in essere attività in relazione alle norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale⁸³. Le verificazioni e le altre rivelazioni rappresentano la fase finale dell'istruttoria svolta presso il contribuente e sono disciplinate dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamato, dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73. In altre parole quest'attività consiste nell'individuazione dei diversi aspetti della realtà del contribuente, allo scopo di porla a confronto con le risultanze documentali, delle scritture contabili e delle dichiarazioni presentate. Può essere svolta in via diretta, nel caso in cui essa sia finalizzata ad appurare situazioni di carattere materiale, oggetto di osservazione diretta da parte dei verificatori, di norma presso la stessa sede di esercizio dell'attività e che consentono un immediato riscontro, ad esempio l'esatta quantificazione delle giacenze in magazzino, la consistenza di cassa e così via; oppure in via indiretta, allorquando, si concretizza in elaborazioni di un insieme di dati attinenti la realtà fattuale effettiva dell'attività economica oggetto del controllo, allo scopo di pervenire ad una ricostruzione del ciclo d'affari in misura diversa da quella dichiarata dal contribuente. Le verifiche possono essere distinte in base a differenti parametri⁸⁴, che tengono conto sia delle attività da svolgere, sia delle caratteristiche proprie dei contribuenti interessati. Il primo carattere da prendere in considerazione è l'oggetto, valutando se si tratta di natura parziale o generale. Inoltre, esse vengono classificate secondo il criterio utilizzato per l'individuazione dei soggetti passivi della stessa, ovvero, d'iniziativa o a richiesta e alla tipologia di contribuente, ossia verifiche piccole, medie e grandi. Infine si distinguono secondo il luogo di svolgimento dell'attività. Ad ogni buon conto, non è rilevabile una disposizione normativa che stabilisca la competenza dell'esecuzione delle verifiche fiscali. Nella prassi operativa, infatti, gli uffici competenti sono stabiliti da atti organizzativi interni delle singole Amministrazioni. Generalmente, per l'Agenzia delle

⁸³ Altalex, "*Le verifiche fiscali e la tutela del contribuente*", Articolo 27/04/2016

⁸⁴ Circolare Guardia di Finanza, 1/2008

entrate, competente all'esecuzione dell'attività di verifica è l'ufficio controlli della Direzione provinciale di appartenenza ove risiede il soggetto verificato ma, l'attività istruttoria può essere svolta anche da uffici diversi da quello competente all'emanazione dell'atto di accertamento, quali ad esempio, gli uffici delle dislocazioni territoriali. Per la Guardia di Finanza, il Comando competente è stabilito in funzione della tipologia di contribuente e della natura dell'attività ispettiva. L'istruttoria si conclude mediante la stesura di un verbale, denominato Processo verbale di Constatazione, in cui sono indicate violazioni rilevate e i relativi addebiti.

5 La conclusione dell'istruttoria

5.1 Il processo verbale di constatazione

L'attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti, rientra tra i compiti affidati all'Agenzia delle Entrate ed è finalizzata, come già affermato in precedenza, da un lato, a contrastare i fenomeni evasivi ed elusivi e, dall'altro, a favorire la tax compliance, meglio conosciuta come l'adempimento spontaneo da parte del contribuente. In primo luogo, quindi, l'Agenzia ha il compito di contrastare i comportamenti fiscalmente non corretti e, in secondo luogo, di provocare un effetto dissuasivo che stimoli al massimo l'adesione spontanea. Per riscontrare il regolare adempimento degli obblighi tributari, l'Agenzia delle Entrate adotta diversi strumenti, tra i quali, il più incisivo l'attività istruttoria svolta presso il contribuente. La fase terminale dell'esecuzione della verifica coincide con la rappresentazione della stesura di un verbale, denominato Processo Verbale di Constatazione, sottoscritto sia dai verificatori che dal contribuente, il quale ha diritto a riceverne una copia. In seguito alla sottoscrizione, la prassi dispone l'inoltro del verbale *all'uopo* redatto agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti con riguardo al domicilio fiscale del contribuente verificato⁸⁵.

Questo documento assume un'importanza fondamentale perché oltre a rendicontare dettagliatamente l'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria riporta anche *“le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”*⁸⁶. Dunque, oltre a quanto appena riportato, possono essere considerati fondamenti giuridici, che qualificano il processo verbale di constatazione quale atto conclusivo dell'attività ispettiva fiscale, l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 63300/73, il quale impone la verbalizzazione di tutte le operazioni poste in essere nel corso dell'attività ispettiva, ivi comprese le osservazioni e i rilievi del contribuente. Nel dettaglio, le funzioni del processo verbale di constatazione sono molteplici. In primo luogo, documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e sintetizzare le relative risultanze, principalmente con riferimento alle proposte di recupero di tassazione formulate e alle corrispondenti violazioni e sanzioni, fermo restando la necessità di compilare l'atto anche in caso di esito regolare. Secondariamente, dare piena informazione al contribuente, anche al fine di porlo nelle condizioni di assumere le iniziative di difesa che egli ritiene opportune.

⁸⁵ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME II"

⁸⁶ Art. 24, L. 7 Gennaio 1929

Infine, porre in condizioni il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di avviare, ove necessario, le procedure per la rettifica della dichiarazione, l'accertamento e la liquidazione delle imposte dovute, nonché per l'irrogazione delle relative sanzioni e il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in ordine alle imposte non pagate.

Il processo verbale di constatazione può essere considerato “*un atto enodoprocedimentale*”⁸⁷ nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento e, come tale, non è idoneo ad indicare, di per sé stesso e direttamente la posizione del contribuente, se non nei termini in cui sia recepito nell'avviso di accertamento. Per tale ragione, non è autonomamente impugnabile avanti agli organi giurisdizionali⁸⁸. In quanto atto redatto da pubblici ufficiali, nell'esercizio delle loro funzioni, il processo verbale di constatazione è atto pubblico⁸⁹ e fa fede, “*fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti*”⁹⁰. Ne consegue che l'eventuale contestazione dell'atto deve essere subordinata dalla proposta della querela di falso⁹¹. Ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. n. 546/92, tale querela, presentata ad un giudice ordinario, comporta la sospensione del processo tributario avverso l'atto di accertamento basato su processo verbale, in attesa della decisione del primo Giudice. Il processo verbale di constatazione, come affermato in precedenza, deve essere sottoscritto, oltre che dai verificatori che lo hanno redatto, anche dal contribuente o da chi lo rappresenta. Qualora questo rifiutasse di riceverlo o di sottoscriverlo, i verificatori devono darne atto nel verbale, procedendo alla sua notifica nei modi consentiti dalla legge ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 600/73. Alla luce della particolare forza giuridica del processo verbale di constatazione, può essere esaminato il valore da attribuire alla sottoscrizione dell'atto da parte del contribuente verificato. Di norma, tale aspetto risulta preso in esame soprattutto in relazione alle dichiarazioni rilasciate dal contribuente sottoposto a verifica nel corso di quest'ultima e ritualmente verbalizzate e/o al suo atteggiamento di accondiscendenza o, al contrario, di contestazione, rispetto alle conclusioni dei verificatori nel processo verbale di constatazione. Al riguardo la maggior parte della giurisprudenza attribuisce alla sottoscrizione del processo verbale di constatazione, e quindi anche alle dichiarazioni in esso riportate, “*valore di confessione stragiudiziale*”, che, ai sensi degli artt. 2733 e 2735 c.c., forma piena prova contro colui che l'ha resa. In relazione a ciò, alcune pronunce dei giudici della Suprema Corte hanno collegato la sottoscrizione dell'atto alla mancata formulazione di contestazioni, ovvero di “*riserve a procedere i tal senso, da parte del contribuente, per configurare una sorta di “accondiscendenza” dello stesso agli esiti dell'attività ispettiva*”⁹². In via generale, il soggetto legittimato ad aderire all'atto in questione è il titolare dell'impresa individuale o dell'attività dei lavoro

⁸⁷ “*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*”, Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME II”

⁸⁸ Sentenza, Cass. Civ., 25 Novembre 2005, n. 24914 – Sentenza, Cass. Civ. 30 Ottobre 2002, n. 15305

⁸⁹ Codice civile, art. 2699

⁹⁰ Codice civile, art. 2700

⁹¹ Sentenza, Cass. Civ. 10 Febbraio 2006, n. 2949

⁹² Sentenza, Cass. Civ. 16 Ottobre 2015, nn. 20979 e 20980

autonomo o dal legale rappresentante della società, in assenza è possibile che i soggetti di cui sopra rilascino una procura autorizzativa nei confronti di una persona di fiducia. La sottoscrizione da parte di persona “non autorizzata” non costituisce, comunque, causa di inutilizzabilità degli elementi e dei documenti acquisiti dai verbalizzanti⁹³, inoltre va precisato che il verbale può essere sottoscritto anche dalle “*persone di famiglia o dagli addetti alla casa, all’ufficio o all’azienda*” che si trovano nei luoghi e che accettino di ricevere la copia dell’atto⁹⁴. In linea generale, il processo verbale di constatazione deve essere compilato in maniera chiara, oltre che comprensivo di tutti gli aspetti necessari ed utili per un completo e puntuale assolvimento delle funzioni di cui il documento stesso è preordinato. Nello specifico, devono essere riportati i controlli conclusi con la constatazione di irregolarità, di natura formale o sostanziale, per i quali dovrà essere fornita adeguata evidenza dei presupposti di fatto e di diritto posti alla base delle conclusioni dei verificatori. Assume particolare rilievo la “Sezione conclusiva” del documento in esame, in cui trovano riscontro molteplici aspetti, fra i quali le eventuali dichiarazioni od osservazioni conclusive che il contribuente intende spontaneamente rilasciare, la documentazione eventualmente ritirata ed allegata al processo verbale, la facoltà di procedere ad accertamento induttivo qualora ne sussistano i presupposti, l’eventuale rilascio nella disponibilità della parte passiva della documentazione esaminata esplicitando i relativi obblighi di lasciarne inalterata la conservazione, la facoltà dell’Amministrazione Finanziaria di eseguire ulteriori indagini, approfondimenti ed attività ispettive e l’informativa al contribuente⁹⁵.

A tutela del contribuente, il contenuto del processo verbale di constatazione deve rispondere alle prescrizioni previste dall’art. 7 della L. n. 212/2000 che ha esteso l’obbligo della motivazione dei provvedimenti amministrativi previsto dall’art. 3 della L. n. 241/90 a tutti gli atti dell’Amministrazione Finanziaria. Infatti, secondo quanto disposto dall’impianto normativo, la suddetta legge potrebbe determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento in conseguenza emanato, soprattutto nei casi in cui quest’ultimo richiami in maniera significativa il verbale. La motivazione deve risultare sufficiente e puntuale, non necessariamente dettagliata, purché siano forniti i presupposti “di fatto” e le “ragioni giuridiche” poste a base dei rilievi. Con il termine “presupposti di fatto” si fa riferimento a ciò che è accaduto, o che è stato riscontrato dal punto di vista materiale e, più precisamente, a quei fatti, atti o situazioni che sono stati oggetto di conoscenza da parte di chi redige l’atto e sono stati da questi considerati, esaminati e valutati e che, pertanto, costituiscono i supporti fattuali dell’atto stesso⁹⁶. Per “ragioni giuridiche”, invece, si richiede l’esposizione delle argomentazioni di natura giuridica su cui l’atto è fondato “*non ritenendosi sufficiente la mera indicazione di norme*”⁹⁷. Come disposto dall’art. 7 della L. n. 212/2000⁹⁸, qualora nel processo verbale di constatazione vengano richiamati altri documenti di carattere amministrativo redatti nel corso dell’attività ispettiva, questi

⁹³ Sentenza, Cass. Civ. 23 Settembre 2011, n. 19505 – Sentenza, Cass. Civ. 10 Marzo 2008, n. 6351

⁹⁴ Codice Civile, art. 139

⁹⁵ Art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 – Art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 218/97 – Art 13, D.Lgs. n. 472/97

⁹⁶ *Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*, Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME II”

⁹⁷ *Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*, Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018 VOLUME II”

⁹⁸ C.d. “Statuto del Contribuente”

vanno allegati allo stesso. Si tratta, ad esempio di verbali redatti nei confronti di altri soggetti, dichiarazioni rilasciate da terzi, provvedimenti di varia natura, quali quello dell’Autorità Giudiziaria che ha autorizzato l’uso ai fini fiscali di dati acquisiti nell’esercizio dei poteri di Polizia giudiziaria, processi verbali che attestano modalità ed esito di verificazioni o rilevazioni utilizzate per supportare eventuali rilievi e così via. Come già evidenziato precedentemente, il contribuente ha la facoltà di far pervenire all’Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione, osservazioni e richieste che devono essere necessariamente prese in considerazione, prima della decorrenza di tale periodo non può essere emesso l’avviso di accertamento⁹⁹. Qualora l’avviso di accertamento venga emesso prima dello scadere del termine indicato, la Consulta ha sposato un’interpretazione adeguatrice della norma, fondata sull’art.7 della L. n. 212/2000, sugli artt. 3 e 2-septies della L. n. 241/90 nonché sugli artt. 42 del D.P.R. n. 600/73 e 56 del D.P.R. n. 633/72, in forza della quale l’avviso di accertamento notificato anticipatamente non è nullo *ipso iure*, ma solo ove non rechi i motivi di pericolare urgenza che lo abbiano determinato¹⁰⁰. Questa linea interpretativa non ha però incontrato l’unanime condivisione della giurisprudenza di legittimità. Infatti alcune pronunce hanno escluso la nullità dell’atto emesso prima del decorso del termine di sessanta giorni in quanto non espressamente prevista dalla norma¹⁰¹, altre hanno ritenuto invalido solo l’accertamento che non conteneva una motivazione sull’urgenza che aveva spinto l’Ufficio a operare anzitempo¹⁰².

Altre ancora hanno ritenuto invalido l’accertamento anticipato in mancanza dei motivi d’urgenza, pur escludendo la necessità che questi motivi fossero enunciati nell’atto impositivo¹⁰³. In questo variegato quadro di indirizzi interpretativi, con l’obiettivo di dirimere il conflitto giurisprudenziale innanzi richiamato, la questione è stata opportunamente rimessa alle Sezioni Unite, le quali hanno sancito che “*in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento emanato prematuramente*”¹⁰⁴. Quanto ai casi di “particolare e motivata urgenza” che, a norma dell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, legittimano l’emissione anticipata dell’atto, questi non possono essere generici¹⁰⁵, essendo configurabili solo in presenza “*di una situazione specifica e particolare, vale a dire propriamente riferita al contribuente o al rapporto tributario di cui si tratta, non già all’assetto organizzativo dell’amministrazione che procede*”¹⁰⁶. I motivi di urgenza possono ritenersi sussistenti, a titolo esemplificativo, in presenza di una condotta, posta in campo dal soggetto passivo, che possa mettere a repentaglio la garanzia del credito erariale o di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari,

⁹⁹ Art. 12, comma 7, L. n. 212/2000

¹⁰⁰ Corte Cost., 24 Luglio 2009, ord. N. 244

¹⁰¹ Sentenze, Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 16992; Cass. civ., 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass. civ., 18 febbraio 2011, n. 3988; Cass. civ., 18 luglio 2008, n. 19875

¹⁰² Sentenze, Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 16999; Cass. civ., 5 luglio 2012, n. 11347; Cass. civ., 23 marzo 2012, n. 4687; Cass. civ., 5 luglio 2011, n. 14769; Cass. civ., 12 maggio 2011, n.10381; Cass. civ., 3 novembre 2010, n. 22320

¹⁰³ Sentenze, Cass. civ., 13 luglio 2012, n. 11944; Cass. civ., 15 marzo 2011, n. 6088; Cass. civ., 9 marzo 2011, n. 5652

¹⁰⁴ Sentenze, Cass. Civ., 18184 del 28 luglio 2013

¹⁰⁵ Sentenze, Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2595

¹⁰⁶ Sentenze, Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7315; Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2587

mentre il mero approssimarsi del termine di decadenza dell'azione di accertamento non è di per sé sufficiente a tal fine¹⁰⁷.

Assume particolare interesse il caso in cui, una volta consegnato il processo verbale di constatazione, emergono violazioni relative all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. In tal caso, si pone il problema se il contribuente possa accedere al patteggiamento e agli altri benefici di legge di cui al D.Lgs. 74/2000¹⁰⁸ e al ravvedimento operoso delle violazioni contestate di carattere penalmente rilevante. La circolare del ministero delle Finanze del 10 luglio 1998, n. 180/E, da ritenersi ancora attuale con riferimento al tema oggetto del caso ipotetico posto, esclude l'applicazione del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, alle ipotesi di frode a mezzo di fatture per operazioni inesistenti e alle altre fattispecie fraudolente previste dalle disposizioni penal-tributarie in considerazione della loro intrinseca antiggiuridicità. Infatti, in base al richiamato documento di prassi, l'istituto del ravvedimento operoso permette di regolarizzare soltanto gli errori e le omissioni che non derivano da un comportamento doloso.

6 Il ritorno presso il contribuente e le misure cautelari

Il comma 5, dell'art. 12, della L. n. 212/2000 prevede che, esauriti i giorni di permanenza massimi dei verificatori presso la sede contribuente e, quindi, sostanzialmente, conclusa l'attività ispettiva, gli stessi possano tornare presso la sede medesima in due ipotesi ben definite, vale a dire per esaminare le osservazioni e richieste formulate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica, oppure per specifiche ragioni, previa autorizzazione del Comandante del reparto o dell'Ufficiale delegato.

La prima ipotesi non pone particolari problematiche, consentendo di reiterare l'attività ispettiva conclusa nei riguardi di un certo contribuente nei casi in cui risulti necessario riscontrare le sue stesse osservazioni e richieste; la seconda ipotesi, subordinata al rilascio di uno specifico e motivato atto, identificabile nel foglio di servizio e nel connesso ordine di accesso normalmente utilizzati per l'avvio di ogni attività ispettiva, è riferita invece alla possibilità di reiterare quest'ultima presso la sede del contribuente a seguito della sopravvenuta conoscenza di ulteriori elementi potenzialmente rilevanti ai fini dell'emissione di atti di accertamento modificativi o integrativi¹⁰⁹.

Queste ultime disposizioni vengono ritenute comunemente espressive del cosiddetto "principio della tendenziale globalità dell'avviso di accertamento", in base al quale si deve, appunto, riconoscere all'Amministrazione il potere di integrare o modificare, in aumento, gli accertamenti già notificati ai contribuenti mediante l'emissione di nuovi avvisi, a condizione che tale facoltà venga esercitata solamente a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e comunque, non oltre la scadenza del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio del potere di rettifica. Più in dettaglio, il nuovo atto

¹⁰⁷ Sentenze, Cass. civ., 10 giugno 2015, n. 11993; Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7315; Cass. civ., 12 febbraio 2014, n. 3142; Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2592; Cass. civ., 3 febbraio 2014, n. 2279; Cass. civ., 29 gennaio 2014, n. 1869

¹⁰⁸ D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205"

¹⁰⁹ Art. 43, comma 4, del D.P.R. n. 600/73, Art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/72

impositivo deve dare espressa contezza dei nuovi elementi e degli atti, o dei fatti, attraverso i quali gli stessi sono venuti a conoscenza dell'Ufficio finanziario. Gli atti relativi all'ispezione successiva ad un precedente intervento, devono specificare che l'iniziativa si giustifica in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi conoscitivi, diversi da quelli già oggetto del controllo svolto e concluso. Pur se la norma non fornisce indicazioni perentorie in ordine alla durata della permanenza dei verificatori in tali ultime evenienze, si può affermare che, soprattutto nel caso di interventi ispettivi intrapresi sulla base di nuovi e diversi elementi rispetto a quelli che avevano giustificato l'inizio della precedente attività operativa, dalla data del nuovo accesso presso la sede potranno decorrere nuovamente i termini previsti dall'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000, (ulteriormente prorogabili per il medesimo lasso di tempo), concessi dalla suddetta norma. L'attività di repressione dei reati di natura tributaria, dunque il recupero dei crediti erariali, non si esaurisce nello svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche ma può comportare una serie di provvedimenti che si attuano in seguito alla notifica della pretesa tributaria contestata al soggetto passivo. Tali provvedimenti sono finalizzati da un lato a garantire all'Amministrazione finanziaria una posizione giuridica privilegiata, dall'altro a cristallizzare il patrimonio del contribuente al fine di evitare che esso possa depauperarlo e, di conseguenza, risultare inadempiente.

Fra gli strumenti previsti dall'ordinamento tributario a tutela dei crediti erariali rientrano le misure cautelari previste dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97, ossia l'iscrizione di ipoteca e l'esecuzione, mediante ufficiale giudiziario, del sequestro conservativo. L'iscrizione di ipoteca ha come fine ultimo quello di costituire una prelazione, attribuendo all'Amministrazione Finanziaria il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione. Può avere ad oggetto i beni immobili, i beni mobili registrati (navi, aerei, auto), i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni indicati dall'articolo 2810 del codice civile. Il sequestro conservativo ha, invece, come finalità quella di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi e inoltre adempie alla funzione preventiva di rendere inopponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore, infatti non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro.

Secondo la disciplina vigente, non sussistono limitazioni in ordine al tipo di beni sequestrabili, difatti, ai sensi dell'art. 671c.p.c., possono essere oggetto di sequestro beni mobili (compresi crediti, depositi bancari, quote sociali, azioni, obbligazioni, titoli, eccetera), beni mobili registrati, beni immobili, somme o cose dovute al debitore (nei limiti ammessi per il pignoramento). Le due misure cautelari possono anche essere chieste congiuntamente, nel caso in cui l'adozione di uno solo dei due strumenti non sia sufficiente a garantire, per intero, la pretesa tributaria, secondo una valutazione da effettuarsi a cura dell'Ufficio tributario richiedente¹¹⁰. Il procedimento finalizzato all'applicazione delle misure cautelari, trova la propria disciplina nell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97, secondo cui, in base all'atto di contestazione, al provvedimento di

¹¹⁰ Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010

irrogazione della sanzione e al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'Ufficio o l'Ente impositore, qualora abbia fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere con istanza motivata al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni. Va ribadito che, ai sensi dell'art. 27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, gli uffici impositori possono chiedere al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale *“l'iscrizione di ipoteca sui beni del debitore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo, anche a garanzia dei crediti afferenti le imposte e i relativi interessi connessi a processiverbali di constatazione”*¹¹¹. La disciplina in tema di richiesta di misure cautelari si applica, nelle ipotesi di pericolo per la riscossione, anche dopo la notifica del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi; anche in tal caso la garanzia assiste *“tutti gli importi dovuti”* risultanti dall'atto di recupero tributario¹¹². Inoltre l'iscrizione di ipoteca e il sequestro conservativo, adottati con riguardo a importi iscritti a ruolo sulla base di provvedimenti di accertamento di maggiori tributi, conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione cui è affidato il ruolo¹¹³. Va altresì ricordato che, ai sensi dell'art. 15, commi 8-bis e 8-ter, del D.L. n. 78/2009, l'Agenzia delle Entrate può servirsi delle indagini finanziarie, con lo scopo di supportare la formulazione della richiesta di iscrizione di ipoteca e di adozione del sequestro conservativo. Anche alla Guardia di Finanza è estesa questa facoltà¹¹⁴, ed è esercitabile previa autorizzazione del Comandante Regionale, la quale deve essere congruamente motivata in ordine all'esigenza di individuare disponibilità del contribuente utilizzabili per garantire il credito erariale e/o di verificare se il contribuente medesimo abbia posto in essere dismissioni patrimoniali significative e sospette dopo la conclusione dell'attività ispettiva. In particolare, il comma 8-bis consente all'Agenzia di richiedere dati, notizie e documenti a specifiche categorie di imprese esercenti attività finanziarie e creditizie, anche ai fini di iscrizione di ipoteca e di concessione di sequestro conservativo, per il caso in cui vi sia fondato timore di perdere la garanzia del credito derivante da sanzioni tributarie dovute in base a un atto di contestazione, a un provvedimento di irrogazione della sanzione o ad un processo verbale di constatazione.¹¹⁵

Ciò posto, i presupposti¹¹⁶ per l'adozione delle misure cautelari fissati sono da un lato, l'esistenza di un atto di contestazione, un provvedimento di irrogazione di una sanzione, un avviso di accertamento, un processo verbale di constatazione o un atto di recupero, ritualmente notificati e dai quali si evinca la sussistenza del c.d. *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità e la sostenibilità della pretesa tributaria, dall'altro, il fondato timore

¹¹¹ Art. 27, comma 5, D.L. 29 novembre 2008, n. 185

¹¹² Art. 27, comma 6, D.L. 29 novembre 2008, n. 185

¹¹³ Art. 27, comma 7, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, come sostituito dall'art. 15, comma 8-quater, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102

¹¹⁴ Art. 8, comma 6, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44

¹¹⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4/E, 15 febbraio 2010

¹¹⁶ Artt. 22, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 e 27, commi da 5 a 7, del D.L. n. 185/2008

(c.d. *periculum in mora*), da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del credito erariale. I predetti requisiti devono sussistere congiuntamente affinché possa essere applicata la misura cautelare.

Il primo requisito presuppone che nel processo verbale di constatazione siano evidenziati in maniera chiara, esaustiva ed adeguatamente argomentata, le ragioni che stanno a fondamento della pretesa e ogni altra circostanza che possa supportarla, quale, ad esempio, l'accertamento in sede penale dei fatti comprovanti la violazione. Va peraltro ricordato che qualora le misure vengano richieste sulla base di un processo verbale di constatazione, esse perdono efficacia *“se nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione”*¹¹⁷.

Quanto al secondo presupposto, il concetto di *periculum in mora* richiama una pluralità di elementi, anche di carattere indiziario, ma convergenti nell'indurre a ritenere reale il rischio di inadempimento. Tale condotta del contribuente si sostanzia, nell'insieme di comportamenti, mediante i quali, i beni disponibili vengono sottratti ad eventuali azioni esecutive dell'agente della riscossione in caso d'inadempimento. Tale rischio, che deve essere attuale e non solo potenziale, deve essere desunto sia da elementi oggettivi, concernenti la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del

patrimonio del debitore in rapporto all'ammontare del credito erariale, sia da elementi soggettivi attinenti alla condotta del debitore, anche nella fase successiva alla conclusione del controllo, che lascino presumere l'intento di rendersi insolvente.

La prima valutazione sull'opportunità di adottare provvedimenti cautelari deve essere effettuata dai funzionari impegnati in un'attività di verifica. I nuclei di verifica, infatti, analizzano concretamente la posizione fiscale del contribuente e prendono visione della contabilità e delle risultanze della stessa, per cui sono in grado di esprimere più di chiunque altro una prima valutazione sulla necessità di attivare il procedimento e di fornire indicazioni utili per l'individuazione dei beni e dei diritti, in particolare crediti, che potranno essere oggetto della garanzia. La situazione fiscale del contribuente deve essere valutata dai verificatori in relazione ai descritti presupposti (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) alla cui sussistenza, è subordinata la concessione da parte dell'Autorità adita delle misure cautelari. Nell'analizzare gli elementi oggettivi, i verbalizzanti devono preliminarmente distinguere tra imprese in contabilità ordinaria e imprese in contabilità semplificata. Per le prime, si analizza l'indice di solvibilità, ossia il rapporto tra le componenti dell'attivo circolante e l'attivo immobilizzato ed il totale delle passività, ed il risultato deve rappresentare un valore inferiore all'unità.

In presenza di un indice di solvibilità inferiore all'unità, i verificatori hanno la possibilità di approfondire il livello di analisi del bilancio aziendale, mediante la costruzione degli indici di copertura delle immobilizzazioni per la stima della sussistenza di un equilibrio tra investimenti e fonti finanziarie nel medio/lungo periodo attraverso il calcolo dell'indice di liquidità, ovvero per la valutazione della capacità dell'impresa di poter fronteggiare impegni finanziari a breve scadenza (entro i 12 mesi) con le proprie risorse monetarie disponibili. Si consiglia, a tal fine, la determinazione dell'Indice di liquidità c.d. “secco”: (Liquidità immediate + Liquidità differite)/Passività correnti; anche per questo indice

¹¹⁷ Art. 22, comma 7, del D.Lgs. n.472/97

di bilancio valori inferiori all'unità sono da considerare critici. In particolare, per stimare la capacità, anche prospettica, di produrre risultati economici positivi, si suggerisce il calcolo ulteriori indici come ad esempio il ROI (Reddito operativo/Attività dello Stato Patrimoniale) e il ROE (Reddito netto/Patrimonio netto). Si precisa che il reddito operativo è dato dall'operazione di sottrazione tra "Ricavi caratteristici e accessori" e "Costi gestione operativa". Infine, gli indici di rotazione possono essere utili per indagare la dinamica di incassi e pagamenti riferibili alla gestione caratteristica dell'azienda. Tali indici, devono essere confrontati con quelli medi del settore merceologico cui è riferibile l'attività. Tra gli indici di rotazione utili all'analisi si citano, ad esempio, tempi medi di dilazione clienti, tempi medi di dilazione fornitori e così' via. Gli indici di bilancio evidenziati rappresentano elementi, seppur articolati, di un giudizio complessivo unitario sullo stato di salute economico-finanziario dell'azienda

Per le seconde, si dovrà valutare in concreto se, in rapporto alla pretesa erariale formalizzata nel processo verbale di constatazione, risulti o meno sufficiente il valore complessivo dei beni strumentali (al netto degli ammortamenti), delle rimanenze finali, del patrimonio immobiliare e dei beni mobili registrati. Ai predetti elementi di natura statica, deve affiancarsi l'ulteriore elemento dinamico rappresentato da ogni concreto elemento indicativo della volontà del contribuente debitore di depauperare il proprio patrimonio. In ogni caso, le suddette analisi assumono valore esclusivamente indicativo, alla luce dei limiti intrinseci agli indici medesimi. Sarà, perciò, cura del funzionario che istruisce la pratica vagliare la significatività delle stesse nel singolo caso concreto. Compite queste operazioni preliminari sarà compito degli Uffici valutare se la posizione del contribuente sia o meno sufficiente a garantire la pretesa erariale e, perciò, attivarsi o meno per la tutela, procedendo ad un primo esame della situazione patrimoniale del trasgressore, verificando, inoltre, la posizione tributaria.

Si sottolinea, peraltro, che indipendentemente dalla sussistenza dei predetti parametri, i funzionari verificatori debbono valutare l'opportunità di richiedere le misure cautelari nel caso in cui vengano constatate, dalla condotta del contribuente, situazioni di particolare pericolosità, quali le alienazioni dei propri cespiti, il possesso di beni e la fruizione di servizi espressivi di una capacità contributiva non giustificata rispetto al reddito dichiarato, le precedenti variazioni del domicilio fiscale in concomitanza di controlli fiscali finalizzate a ritardare le procedure di notifica, ovvero, per le società, i significativi ricambi della compagine sociale o particolari operazioni sul capitale, la messa in liquidazione e gli inadempimenti alle norme civilistiche (ad es., per omesso deposito del bilancio, mancata riduzione o ricostituzione del capitale sociale)¹¹⁸. In questo contesto, assumono particolare attenzione gli atti di "alienazione simulata", volti a vanificare la pretesa erariale ossia qualsiasi alienazione di beni, caratterizzata da una preordinata divergenza tra la volontà dichiarata e quella effettiva, sia nella forma della simulazione assoluta, sia in quella relativa, nel cui ambito è possibile ricondurre anche l'interposizione fittizia, nonché altri negozi giuridici preordinati a rendere inefficace la riscossione, attraverso la diminuzione (o la eliminazione) delle garanzie che potrebbero assicurare all'erario il soddisfacimento delle pretese tributarie. Atti, questi, suscettibili di assumere rilevanza penale ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, al ricorrere dei presupposti ivi previsti.

¹¹⁸ D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74 "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunti, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205"

Analogamente, può richiedersi l'attivazione della suddetta procedura prescindendo da ulteriori analisi patrimoniali qualora vengano rilevate pregresse situazioni di morosità, che siano particolarmente significative e risalenti con riferimento a crediti, divenuti definitivi, sia tributari, quali, ad esempio, quelli scaturenti dalla liquidazione delle dichiarazioni, sia diversi da quelli tributari, ad esempio quelli verso istituti previdenziali¹¹⁹. Nonostante, in linea teorica, le misure cautelari possono essere adottate per qualunque credito, per ragioni di opportunità, al fine di evitare indiscriminate richieste di applicazione delle garanzie previste dalla legge e assicurare il tempestivo ricorso alle medesime qualora ne sussistano i presupposti, sono stati fissati nel tempo parametri selettivi ai quali i verificatori devono attenersi. In materia è intervenuto il Comando Generale della Guardia di Finanza – III Reparto n. 104496/10 in data 7 Aprile 2010, stabilendo che, la proposta di adozione delle misure cautelari può essere effettuata dai verbalizzanti in tutti i casi in cui nel processo verbale di constatazione rilevi una maggiore imposta superiore a 120.000 Euro e ritenute non operate in misura superiore a 60.000 Euro. Inoltre, poiché il Corpo compete, in materia, una facoltà d'impulso procedimentale, si precisa che *“il superamento di detto limite deve essere calcolato sommando le imposte dirette, l'IVA e gli altri tributi dovuti sulla base dei rilievi formulati, la determinazioni delle maggiori imposte dirette deve essere effettuata applicando alle basi imponibili non dichiarate la vigente aliquota IRES in caso di tratti di società di capitali o degli altri soggetti indicati nell'art. 73 del TUIR e quella relativa allo scaglione di reddito più elevato laddove si agisca nei confronti di contribuenti- persone fisiche, così come rilevabile dalla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta oggetto di rilievi”*¹²⁰.

Indipendentemente dal superamento dei predetti parametri, la proposta di applicazione delle misure cautelari può essere avanzata allorquando lo suggeriscano peculiari situazioni di pericolo di ordine soggettivo; in tal senso, ad esempio, possono rilevare la natura di evasore totale del soggetto verificato, il suo coinvolgimento in meccanismi evasivi di particolare frodolenza, la constatazione di illeciti penal-tributari di peculiare offensività (quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti o la dichiarazione fraudolenta realizzata a mezzo di documenti non veritieri), oppure la sussistenza di precedenti specifici come pregresse insolvenze in occasione di procedimenti esecutivi promossi da privati o da altri enti pubblici.

Le misure cautelari dell'ipoteca e del sequestro conservativo non esauriscono il novero dei mezzi utilizzabili a tutela del credito erariale. Fondamentale appare, in primo luogo, il rapporto tra le misure cautelari in esame e lo strumento del ruolo straordinario¹²¹. Come è noto, l'articolo 11, comma 3, del d.P.R n. 602 del 1973 prevede che l'iscrizione nei ruoli straordinari, abbia luogo quando vi sia il fondato pericolo per la riscossione; in sostanza, si deve ricorrere a tale strumento ogni qualvolta vi sia un giustificato timore di perdere il credito erariale nei casi in cui la situazione economico finanziaria del contribuente non offra garanzie idonee e adeguate a soddisfare la pretesa fiscale. In tali ipotesi, secondo l'articolo 15-bis citato, in deroga alla ordinaria riscossione provvisoria, *“nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo”*. Dal tenore

¹¹⁹ Agenzia delle Entrate, *Misure cautelari*, Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

¹²⁰ Comando Generale – III Reparto n. 104496/10, 7 Aprile 2012

¹²¹ Art. 15- bis, D.P.R n. 602 del 1973

della citata norma, appare evidente come il ricorso al ruolo straordinario costituisca uno strumento a garanzia della riscossione suscettibile di essere utilizzato allorché l'Ufficio sia già addivenuto all'emanazione di un avviso di accertamento. In ciò va colta la prima significativa differenza con le misure cautelari in esame, preordinate a garantire il credito erariale anche in una fase temporalmente precedente l'emanazione dell'avviso di accertamento; come già detto, infatti, gli uffici impositori possono chiedere al Presidente della Commissione tributaria provinciale le misure cautelari dell'iscrizione di ipoteca e del sequestro conservativo con riguardo ai crediti afferenti le imposte, relativi interessi e sanzioni connessi a processi verbali di constatazione. Dunque appare evidente come, in tali ipotesi, in cui il rischio per le sorti del credito erariale venga avvertito dagli stessi funzionari verificatori allorché non si sia in presenza di un atto impositivo con riguardo al quale procedere alla iscrizione al ruolo straordinario ex articolo 15-bis, la garanzia del credito erariale dovrà essere assicurata attraverso la richiesta di adozione delle misure cautelari. In conclusione, appare evidente come le misure in esame assolvano al fondamentale ruolo di garantire il credito erariale nelle more dell'emanazione dell'atto impositivo, successivamente alla quale si può, infatti, procedere alla iscrizione a ruolo straordinario delle relative somme, secondo le regole generali.

7 La rilevanza penale delle verifiche fiscali

Data la peculiarità dei reati di natura tributaria, in taluni casi, in sede di verifica, sono riscontrabili fattispecie di reati penalmente rilevanti. La connessione tra processo penale e processo tributario è stata dominata, per oltre un cinquantennio, dal principio della c.d. “pregiudiziale tributaria” sancito dall'art. 21, ultimo comma, della L. 7 gennaio 1929, n. 4, in forza del quale non si poteva dare corso all'azione penale prima che l'accertamento tributario fosse divenuto definitivo. Tale assetto normativo, giustificato dalla complessità tecnica dell'accertamento dei tributi che ne sconsigliava l'attribuzione al giudice penale, all'epoca ritenuto privo delle conoscenze specialistiche necessarie, garantiva certezza e coerenza all'accertamento giurisdizionale in campo tributario, impedendo “*ab origine*” il formarsi di giudicati contraddittori sul medesimo oggetto processuale, ma determinava un naturale rallentamento dell'azione penale e una sostanziale inefficacia della relativa sanzione a causa delle lungaggini che contrassegnavano il rito tributario. Per ovviare a tali inconvenienti, criticati anche dalla Corte costituzionale, l'art. 12, comma 1, della L. 7 agosto 1982, n. 516¹²², introdusse il principio del “doppio binario”, disponendo, in deroga all'art. 3 del previgente codice di procedura penale, che il processo tributario non poteva essere sospeso in pendenza del processo penale; ciò nel contesto di una diversa linea di politica criminale, prevalentemente orientata a perseguire fattispecie prodromiche all'evasione d'imposta. Tuttavia, tale opzione legislativa fu influenzata dal timore di evitare che, una volta affermata la completa autonomia dei due procedimenti, ci si potesse trovare di fronte a giudicati contrastanti sulla stessa fattispecie. Conseguentemente, in contraddizione con la precedente scelta di privilegiare la definizione in sede fiscale del rapporto, lo stesso art. 12 della L. n. 516/82 riconobbe efficacia vincolante nel processo tributario alla

¹²² C.d. “Manette agli evasori”

sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione, sia pure limitatamente ai “fatti materiali” oggetto del giudizio penale. Tale disposizione, fu all’origine di numerose perplessità nella ricostruzione dei rapporti tra i due procedimenti, non solo per il diverso regime probatorio che li caratterizza, soprattutto, poiché la sua applicazione dipendeva, in modo casuale, dalla maggiore o minore celerità del processo penale rispetto a quello tributario.

I dubbi si amplificarono con la riforma del 1988 del codice di procedura penale allorché venne posto l’interrogativo se l’art. 12 della L. n. 516/82 dovesse considerarsi implicitamente abrogato dall’art. 654 c.p.p., il quale subordina l’efficacia vincolante del giudicato penale negli altri processi civili o amministrativi, tra l’altro, alla mancanza di limitazioni di ordine probatorio con riguardo alla posizione soggettiva controversa. Limitazioni, che nel processo tributario, com’è noto, sussistono non essendo ammessi il giuramento e la prova testimoniale¹²³.

In tale contesto, è intervenuta la riforma dei reati tributari ad opera del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che, da un lato, ha stabilito che *“il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente per oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*, dall’altro, ha espressamente abrogato l’art. 12 della L. n. 516/82, escludendo l’efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario. Il giudicato penale, ha conservato una limitata efficacia esterna solo in relazione alle sanzioni amministrative riferite a violazioni tributarie fatte oggetto di *notitia criminis*. Infatti la concreta eseguibilità di dette sanzioni, nei confronti dei soggetti ritenuti penalmente responsabili, è subordinata alla condizione sospensiva *“che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto”*¹²⁴. Il corrispondente e inverso divieto di sospensione del processo penale in pendenza del processo tributario, pur non essendo sancito espressamente, è invece ricavabile dalle regole generali del codice di procedura penale¹²⁵.

Nessuna modifica sul sistema dei rapporti tra i due procedimenti è stata successivamente apportata né dalle pronunce della Corte costituzionale – la quale ha ritenuto ragionevole la scelta del legislatore di vietare la sospensione del processo tributario in pendenza del processo penale¹²⁶ – né dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha revisionato il sistema sanzionatorio (penale e amministrativo) tributario. Risulta quindi confermato un quadro normativo in cui nessuna prevalenza è accordata ad un accertamento piuttosto che ad un altro, i procedimenti possono instaurarsi, proseguire e concludersi autonomamente. Il sistema innanzi delineato non è però a compartimenti stagni. Nel rispetto del principio generale dell’autonomia, i due procedimenti possono, infatti, reciprocamente condizionarsi, secondo un apposito sistema di regole di comunicazione fissato dal legislatore. Per quanto concerne l’utilizzabilità in ambito penale delle prove

¹²³ Art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92

¹²⁴ Art. 21, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

¹²⁵ Artt. 3 e 479 c.p.p.

¹²⁶ Corte cost., Sentenza 24 novembre 2010, n. 335

acquisite nel procedimento tributario, la norma di riferimento è l'art. 220 del codice di procedura penale¹²⁷, a tenore del quale quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza, emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale, sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice di rito. Pertanto, quando nel corso dell'attività di verifica emergono indizi di reità, tutti gli adempimenti rilevanti ai fini dell'accertamento di eventuali responsabilità penali devono essere posti in essere osservando le garanzie difensive dell'interessato e le altre disposizioni del codice di procedura penale, pena l'inutilizzabilità del materiale raccolto¹²⁸. L'utilizzabilità per fini fiscali delle prove raccolte nel corso delle indagini penali è disciplinata, invece, dagli artt. 33, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 e 63, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, i quali prevedono il trasferimento nel procedimento di accertamento delle informazioni acquisite nell'ambito del procedimento penale, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, e, quindi, anche prima della cessazione del segreto investigativo, che perdura generalmente non oltre la chiusura delle indagini preliminari. Molteplici sono, poi, i profili di interferenza e di condizionamento introdotti nel corso degli anni, sia dal legislatore, sia dalla giurisprudenza al fine di favorire un coordinamento tra i due procedimenti. Sul piano normativo, basti ricordare la modifica dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/73 operata dall'art. 37, comma 31, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248, che ha esteso agli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, nonché, previa autorizzazione, l'obbligo alla polizia giudiziaria di comunicare alla Guardia di Finanza i fatti appresi a causa, o nell'esercizio, delle loro funzioni che possano configurarsi come violazioni tributarie¹²⁹. Tale obbligo è stato ulteriormente ampliato dall'art. 1, comma 141, della L. 28 dicembre 2015, n. 208¹³⁰, il quale ha integrato il testo dell'art. 14, comma 4, della L. n. 537/1993, disponendo che *"in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle Entrate, affinché proceda al conseguente accertamento"*. Il procedimento penale è divenuto dunque un veicolo di notizie di rilevanza fiscale, che influiscono sul procedimento di accertamento e sul contenzioso tributario. Il che spiega il raddoppio dei termini per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA in presenza di reati tributari, già previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 e da ultimo ribadito, per i periodi d'imposta fino al 2015, dall'art. 1 della L. 28 dicembre 2015, n. 208, a condizione che la denuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in cui è compresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini. Nella stessa direzione muove la disciplina dei "costi da reato", di cui all'art. 14, comma 4-bis, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, a seguito delle modifiche apportate con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16. L'indeducibilità dei suddetti costi opera, infatti, solo

¹²⁷ Art. 220 c.p.p. "La perizia è ammessa quando occorre svolgere indagini o acquisire dati o valutazioni che richiedono specifiche competenze tecniche, scientifiche o artistiche"

¹²⁸ Art. 191 c.p.p.

¹²⁹ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II"

¹³⁰ C.d. Legge di Stabilità 2016

dopo l'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico Ministero o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio, ovvero sentenza di non luogo a procedere per prescrizione del reato ed è fatto salvo il rimborso delle imposte e degli interessi in caso di successiva assoluzione del contribuente ovvero di sentenza di non luogo a procedere fondata su motivi diversi dalla prescrizione.

Basti ricordare che il D.Lgs. n. 74/2000, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, riconduce all'estinzione del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni amministrative, effettuata prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, importanti conseguenze sul piano penale, configurando il pagamento integrale di tali somme, a seconda dei casi, condizione di non punibilità¹³¹ o circostanza attenuante ad effetto speciale, oltre che condizione necessaria per accedere al patteggiamento¹³². In conclusione, appare evidente come l'autonomia dell'accertamento dell'illecito tributario e dell'illecito penale nelle due diverse sedi giurisdizionali, secondo iter paralleli e regole probatorie differenti, non comporti l'irrelevanza reciproca dei relativi atti ed esiti. Circostanza, questa, per certi versi inevitabile, in quanto il modulo punitivo di cui al D.Lgs. n. 74/2000, ha abbandonato l'archetipo dei cosiddetti reati prodromici, delineando una sostanziale

sovrapposizione dell'oggetto della repressione penale e dell'azione di accertamento. Conseguentemente, il procedimento di accertamento e le indagini preliminari condividono spesso la medesima base istruttoria e muovono dallo stesso percorso investigativo, salvo operare una diversa valutazione degli elementi di prova raccolti. Come già affermato in precedenza, nella vigenza della L. n. 516/82, erano espressamente disciplinati gli effetti della sentenza penale definitiva sia sul processo tributario. L'art. 12 di detta legge stabiliva infatti, al comma 1, che *"...la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale"* e, al comma 2, che *"in base ai fatti di cui al comma precedente, gli uffici delle imposte dirette e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati, nonché irrogare o revocare le pene pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*. L'art. 25 del D.Lgs. n. 74/2000 ha espressamente abrogato la norma citata senza stabilire, però, se, e in quale misura possa essere attribuita al giudicato penale un'efficacia vincolante per l'Amministrazione Finanziaria. Anche il più recente D.Lgs. n. 158/2015, che ha revisionato la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi ed IVA, non ha affrontato in alcun modo la questione. Potrebbe pertanto concludersi, con riferimento agli effetti della sentenza penale sull'accertamento, che l'Amministrazione Finanziaria non sia in alcun modo vincolata alle risultanze definitive del processo penale e, quindi, che queste non influiscano in alcun modo neanche sulla pregressa attività ispettiva.

¹³¹ Art. 13, D.Lgs. n. 158/2015, che modifica D.Lgs. n. 74/2000

¹³² Art. 13-bis, D.Lgs. n. 158/2015, che modifica D.Lgs. n. 74/2000

Va ricordato, in proposito, che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 264 del 23 luglio 1997, ha assunto una posizione particolare, secondo la quale il dovere di adeguamento dell'Amministrazione Finanziaria al giudicato penale discenderebbe da un principio generale dell'ordinamento, rinvenibile nell'art. 4 della L. 20 marzo 1865, n. 2248¹³³, per il quale *“l'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sopra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei Tribunali, in quanto riguarda il caso deciso”*. Il previgente art. 12, comma 2, della L. n. 516/82 avrebbe pertanto svolto una funzione meramente riproduttiva di questo principio e pertanto la sua abrogazione non avrebbe di fatto prodotto alcun effetto innovativo. Tuttavia, tale posizione, pur se così autorevolmente espressa, non è stata seguita in maniera uniforme dalla giurisprudenza: in alcune pronunce la Cassazione ha condiviso la posizione della Consulta¹³⁴ mentre in altre se ne è decisamente discostata, ritenendo non sussistenti le condizioni per l'applicazione dell'art. 4 della L. n. 2248/1865, all. E, ai rapporti fra giudicato penale e procedimento tributario¹³⁵.

Ad oggi, in linea con l'assetto normativo vigente, la giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare che nel giudizio tributario nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati siano gli stessi che fondano l'accertamento, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova previsti dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/92 e trovano ingresso anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna¹³⁶. Data la reciproca autonomia e indipendenza, può dunque accadere che il processo penale e il processo tributario si concludano con accertamenti contrastanti su un medesimo fatto, o che il giudice penale quantifichi l'imposta evasa (ai fini del superamento delle soglie di punibilità) in misura diversa rispetto al giudice tributario. L'eventuale divergenza è il naturale decorso della valutazione di giudici diversi, sulla base di materiale probatorio diverso e, soprattutto, di regole probatorie diverse: basti pensare al meccanismo delle presunzioni legali relative che spostano sul contribuente un onere probatorio che in sede penale è a carico del Pubblico Ministero, o alla possibilità per quest'ultimo di assumere prove di cui non dispone l'Amministrazione Finanziaria, o che non sono ammesse nel processo tributario (si pensi, ad esempio, alle rogatorie all'estero o alle testimonianze). Ciononostante, è indiscutibile il rilievo probatorio del giudicato, potendo la sentenza penale divenuta definitiva essere prodotta come documento nel giudizio tributario ai sensi degli artt. 24 e 32 del D.Lgs. n. 546/92. Il giudice tributario può quindi, in modo del tutto legittimo, esaminare il contenuto delle prove acquisite nel processo penale e ricostruire il fatto storico in base alle medesime circostanze già esaminate in quella sede, a condizione che ponga in essere un distinto procedimento valutativo degli

¹³³ C.d. "legge abolitrice del contenzioso amministrativo"

¹³⁴ Sentenza, Cass. civ., 27 gennaio 2003, n. 1191

¹³⁵ Sentenza, Cass. civ., 18 gennaio 2002, n. 516

¹³⁶ Sentenze, tra le tante, Cass. civ., 27 marzo 2015, n. 6211; Cass. civ., 23 maggio 2012, n. 8129; Cass. civ., 27 settembre 2011, n. 19786; Cass. 121 civ., 6 ottobre 2010, n. 20740; Cass. civ., 11 giugno 2009, n. 13503; Cass. civ., 21 agosto 2007, n. 17799; Cass. civ., 24 maggio 2005, 10945; Cass. civ., 21 giugno 2002, n. 9109

elementi probatori stessi secondo le regole vigenti in campo tributario. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che, ferma la non vincolatività del giudicato penale, il giudice tributario, *“nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, è tenuto a verificare la rilevanza, rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili dall’inchiesta e dalla sentenza penale”*¹³⁷. Ancor più radicale è la prospettiva impressa dalla Cassazione con riguardo alla sentenza di patteggiamento ai sensi dell’art. 444 c.p.p.¹³⁸, nel presupposto che, sebbene il codice di rito ne escluda l’efficacia esterna nei giudizi civili o amministrativi, essa costituisce *“indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l’imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione; detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall’efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell’accertamento”*¹³⁹. Peraltro, la questione della rilevanza della sentenza di patteggiamento nel contenzioso tributario ha perso rilevanza in virtù della previsione contenuta nell’art. 13-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui l’applicazione della pena ai sensi dell’art. 444 c.p.p., può essere chiesta dalle parti solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed interessi, siano stati estinti integralmente. Il quadro generale che emerge dalle posizioni dianzi richiamate depone quindi per l’assenza di condizionamenti diretti e immediati del giudicato penale rispetto alle decisioni del giudice tributario ma, al contempo, per la sussistenza di un “potere-dovere” dello stesso giudice tributario di prendere comunque in considerazione, in assoluta autonomia e nel rispetto delle proprie regole processuali, gli elementi risultanti dalla sentenza penale, nonché la valutazione che degli stessi è stata operata dal giudice penale, dando piena contezza del percorso argomentativo seguito in sede di motivazione. In questo articolato contesto, risulta necessario distinguere tra le situazioni in cui la decisione penale si esprima in maniera diretta e perentoria circa la posizione giuridica soggettiva considerata o da considerare nell’azione di accertamento, sulla base di esclusive risultanze istruttorie dirette di carattere documentale, e i casi in cui la sentenza penale definitiva non si esprima in maniera diretta sulla posizione giuridica considerata o da considerare nell’azione di accertamento, anche se riguardi posizioni giuridiche a questa connesse, ovvero pur esprimendosi su detta posizione, si fondi sull’esame e sulla valutazione di risultanze probatorie in tutto o in parte di carattere indiziario. In queste eventualità, pur non ravvisandosi alcun diretto vincolo, tanto in sede di accertamento quanto nella precedente attività ispettiva, occorre comunque prendere in considerazione i contenuti della sentenza stessa, valutarli secondo le specifiche regole proprie dell’accertamento tributario, soprattutto in

¹³⁷ Sentenza, Cass. civ., 3 settembre 2008, n. 22173

¹³⁸ Art. 444 c.p.p. “L’imputato e il pubblico ministero possono chiedere al giudice l’applicazione, nella specie e nella misura indicata, di una sanzione sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo, ovvero di una pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni soli o congiunti a pena pecuniaria”

¹³⁹ Sentenza Cass. civ., 22 dicembre 2014, n. 27196; Cass. civ., 3 dicembre 2010, n. 24587

punto di metodi di determinazione della base imponibile, e motivare adeguatamente le conseguenti determinazioni. Il transito di elementi probatori di rilevanza tributaria dalle indagini, e/o dal procedimento penale, all'attività ispettiva fiscale o al successivo procedimento di accertamento avviene sostanzialmente senza particolari vincoli o formalismi, se non quelli, fondamentali, connessi al rispetto della segretezza delle indagini in corso che può essere superato solamente da un formale nulla osta rilasciato dall'Autorità Giudiziaria competente. Parimenti, non sono ravvisabili rigidità nelle concrete modalità di utilizzo di detti elementi probatori da parte degli Organi addetti all'attività ispettiva fiscale e all'azione di accertamento, i quali possono, quale regola generale, autonomamente valutarli ed attribuire agli stessi la valenza probatoria o indiziaria ritenuta confacente alla tipologia del contribuente interessato e alle caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività da questo svolta, secondo le norme in tema di accertamento. Profondamente diverso, è il transito di elementi probatori dall'attività ispettiva fiscale o da quella successiva di accertamento al procedimento penale, in ordine a situazioni in cui emergano profili di responsabilità di natura criminale. Infatti, l'individuazione, nel corso dell'attività di verifica fiscale, di elementi che possano indicare l'esistenza di un fatto costituente reato determina l'obbligo di rispettare il disposto di cui all'art. 220 c.p.p., delle disposizioni di attuazione, coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, a mente del quale *“quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale, sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice”*. Come chiarito dalla giurisprudenza¹⁴⁰, l'obbligo di provvedere a norma del menzionato art. 220 c.p.p., presuppone inizialmente che sia in corso un'attività di vigilanza o ispettiva specificamente prevista da disposizioni normative, categoria entro la quale si inscrivono anche i controlli e le verifiche fiscali. Un altro presupposto è l'emersione di “indizi di reato” nel corso dell'attività medesima, non essendo necessario che ricorra una prova indiretta ai sensi dell'art. 192 c.p.p.¹⁴¹, quanto, piuttosto, la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e, nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata. Si ritiene che detta condizione si realizzi in presenza, non già di “meri” sospetti, bensì di concreti indizi di responsabilità penale, i quali, relativamente ai reati per i quali è prevista una soglia di punibilità, consentano di rilevare, anche in maniera approssimativa, la misura dell'imposta evasa nell'accezione penalmente rilevante. Il che significa che per rendere operante l'art. 220 disp. att. c.p.p. non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata¹⁴². Ove le richiamate condizioni si verificano, è necessario che, a pena di inutilizzabilità, vengano osservate le disposizioni del codice di rito, ma soltanto per il compimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quant'altro

¹⁴⁰ Sentenza, Cass. pen., 14 giugno 2016, n. 38858

¹⁴¹ Art. 192 c.p.p. “Il giudice valuta la prova dando conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati [...]”

¹⁴² Sentenza, Cass. pen., 3 febbraio 2015, n. 4919

necessario per l'applicazione della legge penale. Pertanto, ogni qual volta non si debba fare luogo all'espletamento di atti garantiti, non è necessario osservare le norme del codice di rito.

Al fine di stabilire quando tale condizione sussista, la giurisprudenza di legittimità rinvia all'art. 114 disp. att. c.p.p., secondo cui *“nel procedere al compimento degli atti indicati nell'art. 356 (c.p.p.), la polizia giudiziaria avverte la persona sottoposta alle indagini, se presente, che ha facoltà di farsi assistere dal difensore di fiducia”*. La disposizione da ultimo richiamata impone di dare avviso del diritto all'assistenza del difensore solo ed esclusivamente nel caso in cui si proceda al compimento di perquisizioni, accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone e sequestro probatorio, oltre che all'immediata apertura del plico autorizzata dal pubblico ministero.

Di converso, laddove emergano indizi di responsabilità penale in pendenza di un controllo o di una verifica, ossia nel caso in cui si renda necessario il compimento delle medesime attività di acquisizione probatoria, sarà necessario provvedervi secondo le modalità previste nel codice di rito, a pena l'inutilizzabilità dei documenti/atti acquisiti nel procedimento penale. Giova a questo riguardo ricordare che, per consolidata giurisprudenza, i verbali delle attività ispettive redatti dal personale della Guardia di Finanza o dai funzionari degli Uffici Finanziari sono qualificabili come documenti extraprocessuali ricognitivi di natura amministrativa e, in quanto tali, sono acquisibili ed utilizzabili ai fini probatori, nel processo penale¹⁴³. Tuttavia, è processualmente inutilizzabile il processo verbale di constatazione nella parte in cui recepisce i contenuti di atti di acquisizione probatoria effettuati senza l'osservanza delle disposizioni del codice di rito¹⁴⁴. Quanto detto implica che, con riferimento allo specifico fatto per il quale sono stati individuati gli indizi di reato e, a maggior ragione, per quello che ha costituito oggetto di una comunicazione di notizia di reato, gli ulteriori accertamenti eventualmente necessari non possono essere ulteriormente sviluppati sul piano amministrativo e, quindi, nell'ambito della attività ispettiva fiscale. Pertanto, soprattutto nelle ipotesi di operazioni congiunte con altri Enti e Istituzioni, i cui appartenenti risultino sprovvisti della qualifica di polizia giudiziaria, dopo l'emersione degli indizi di reato, l'individuazione delle responsabilità penali, l'accertamento di eventuali vincoli di natura associativa e il compimento di ogni attività prodromica all'adozione di idonee misure cautelari, personali e/o reali, devono essere sviluppati dai militari del Corpo secondo le disposizioni del codice di rito. E' importante tener presente, a tale riguardo, che l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento, con la circolare n. 51554 in data 31 marzo 2011, diramata con foglio n. 152727 in data 23 maggio 2011, ha rappresentato alle proprie strutture periferiche che, nelle possibili interlocuzioni con il Pubblico Ministero *“gli Uffici devono fare presente che il personale dell'Agenzia è sprovvisto della qualifica di ufficiale o agente di polizia giudiziaria”*, permettendo al magistrato di valutare l'opportunità di disporre l'intervento della Guardia di Finanza allo scopo di garantire che, ai sensi del menzionato art. 220 disp. att. c.p.p., gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale

¹⁴³ Art. 234 c.p.p.

¹⁴⁴ Sentenza, Cass. pen., 30 gennaio 2015, n. 7930

vengano compiuti con l'osservanza delle disposizioni previste dal codice di procedura penale. Inoltre, la medesima circolare ha disposto che, in caso di individuazione di condotte fraudolente, articolate e complesse, ove non sussistano ancora gli estremi per la comunicazione della notizia di reato, *“va sempre valutata l'opportunità di un coordinamento preventivo con la Guardia di Finanza, in quanto organismo specificamente competente all'esecuzione delle indagini in materia di illeciti fiscali”*. Questo non significa evidentemente che l'attività ispettiva di natura fiscale che ha dato luogo all'emersione degli indizi di reato deve necessariamente arrestarsi, ben potendo la stessa proseguire sulla base delle disposizioni normative e procedurali di carattere fiscale, con riguardo a fatti e situazioni di natura diversa rispetto a quelli aventi rilevanza penale. Del resto, l'attività di verifica o controllo fiscale ha generalmente un campo d'azione notevolmente più ampio rispetto a quello delimitato dalle fattispecie di rilevanza penale eventualmente individuate nel corso della stessa e non è profilabile alcuna limitazione all'esercizio dei poteri, di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni fiscali, solo perché gli stessi abbiano portato ad azionare un procedimento di diversa natura che, ovviamente, seguirà autonomamente il proprio corso, secondo le specifiche regole che lo disciplinano. Come dianzi accennato, qualora in sede ispettiva sussista la necessità di eseguire ulteriori approfondimenti in ordine agli indizi di reato rilevati e, di conseguenza, si debba procedere secondo il disposto dell'art. 220 delle disp. att. c.p.p., l'attività dovrà essere svolta con modalità proprie del procedimento penale, nonché documentata mediante redazione di appositi atti, come prescritto dall'art. 357 c.p.p.¹⁴⁵. Il primo comma della norma da ultimo citata prevede l'obbligo per la polizia giudiziaria di annotare, con le modalità ritenute idonee ai fini delle indagini, peraltro anche in modo sommario, tutte le attività svolte, ivi comprese quelle dirette all'individuazione delle fonti di prova. Ai sensi di tale disposizione, gli operanti devono procedere, con annotazioni di polizia giudiziaria, in forma libera, alla documentazione di ogni fatto ritenuto utile ai fini dell'indagine, per il quale non sia prevista la redazione di uno specifico verbale, come indicato nel successivo comma 2. Quest'ultima norma contiene un'elencazione degli atti che devono necessariamente essere documentati mediante verbale da parte della polizia giudiziaria; in tale contesto, gli incaricati all'esecuzione dell'attività di verifica, dal momento in cui devono procedere secondo le disposizioni del codice di rito per l'emersione del fatto-reato, ancorché a livello indiziario, devono valutare, di volta in volta, quali attività eseguire e, quindi, documentare, in relazione alla finalità primaria che investe la loro funzione, ossia l'assicurazione delle fonti di prova.¹⁴⁶ Ogni decisione deve, pertanto, essere assunta avendo riguardo al caso concreto e, più in generale, alle esigenze operative, ponendo in essere una o più delle attività che il codice di rito prevede espressamente, onde consentire la ricostruzione in modo completo e dettagliato dei fatti penalmente rilevanti, i quali poi devono essere analiticamente rappresentati alla competente Autorità Giudiziaria nell'apposita comunicazione prevista dall'art. 347 c.p.p.. In conclusione, gli atti e le attività che i verbalizzanti possono porre in essere per le descritte finalità sono l'identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte

¹⁴⁵ Art. 357 c.p.p. "La polizia giudiziaria annota secondo le modalità ritenute idonee ai fini delle indagini, anche sommariamente, tutte le attività svolte, comprese quelle dirette alla individuazione delle fonti di prova."

¹⁴⁶ Combinato disposto artt. 55 e 348 c.p.p.

le indagini, nonché delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti¹⁴⁷, con verbale redatto ai sensi dell'art. 357, comma 2, lett. e); e l'assunzione di sommarie informazioni dalla persona nei cui confronti vengono svolte le indagini¹⁴⁸, con verbale redatto ai sensi dell'art. 357, comma 2, lett. b).

La norma, prima dello svolgimento dell'atto, prevede l'obbligo di invitare l'indagato a nominare un difensore di fiducia. In difetto di tale nomina, provvede l'ufficiale di Polizia Giudiziaria ai sensi dell'art. 97, comma 3, c.p.p.. Quest'ultima disposizione prevede la nomina del difensore d'ufficio *all'uopo* comunicato dai consigli dell'ordine forense, secondo specifici elenchi dai medesimi predisposti; il difensore designato dovrà essere avvisato per il compimento dell'atto, in quanto, per espressa previsione del comma 3 dell'art. 350 c.p.p., la presenza del difensore è obbligatoria. Ai sensi del comma 5 del medesimo art. 350, gli ufficiali di polizia giudiziaria, sul luogo e nell'immediatezza del fatto, possono assumere dall'indagato informazioni anche senza la presenza del difensore; per espressa previsione normativa, trattasi di notizie ed informazioni che possono essere utilizzate sono ai fini dell'immediata prosecuzione delle indagini e di cui è vietata ogni documentazione. Un'ultima disposizione d'interesse va individuata nel comma 7 della norma in esame, che

consente di ricevere dichiarazioni spontanee dall'indagato, con l'avvertenza che di esse non è consentito l'utilizzo nel dibattimento. Qualora il controllo presso il contribuente abbia luogo in seguito a segnalazione da parte di un altro reparto del Corpo, che abbia comunicato un illecito, ad esempio che siano state emesse fatture per operazioni inesistenti da altro soggetto precedentemente sottoposto a controllo, assume particolare rilievo il momento in cui devono essere assicurate al contribuente le garanzie difensive previste dal Codice di procedura penale. Per preservare l'utilizzabilità delle prove nel processo penale, nel rispetto dell'art. 220 c.p.p., gli operanti sono tenuti all'osservanza delle disposizioni in tema di acquisizione probatoria previste dal medesimo codice quando, nel corso dei controlli o delle verifiche, sopravvengono indizi di responsabilità penale nei confronti del contribuente ispezionato. Questi, ha diritto al riconoscimento delle prescritte garanzie difensive quando le evidenze di reato a suo carico sono sufficientemente chiare, concrete e delineate, non consistendo in congetture o meri sospetti. Ad esempio, per i reati che prevedono soglie di punibilità, questa condizione, secondo la giurisprudenza di legittimità, sussiste in presenza della concreta di probabilità che detta soglia sia superata¹⁴⁹. Con riferimento a questo caso specifico, considero che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti¹⁵⁰ ha carattere istantaneo e si perfeziona soltanto con la presentazione della dichiarazione, nella quale sono confluiti i costi e le l'imposta sul valore aggiunto indicati nelle fatture per operazioni inesistenti, in linea di principio si ritiene che non possa assumersi la ricorrenza di concreti indizi di reati a carico del segnalato almeno fino al momento in cui sia stato accertato che questi ha effettivamente ricevuto e registrato

¹⁴⁷ Art. 349 c.p.p.

¹⁴⁸ Art. 350 c.p.p.

¹⁴⁹ Sentenza, Cass. Penale, 3 febbraio 2015, n. 4919

¹⁵⁰ Art. 2, D.Lgs n.74/2000

in contabilità i documenti fraudolenti. Alla luce della necessità di rispettare le modalità di acquisizione della prova del reato¹⁵¹, ci si pone il problema se sia possibile assumere informazioni dal contribuente che rivesta anche la qualifica di indagato nel corso di una verifica, ovvero se sia legittimo effettuare accessi e ricerche in presenza di indizi di responsabilità penale. Come affermato in precedenza, l'acquisizione delle fonti di prova nel processo penale deve avvenire secondo modalità tipiche e nel rispetto delle garanzie difensive previste nel Codice di procedura penale. Tale disposizione è da porre in connessione con l'art. 191 c.p.p. che vieta l'utilizzo nel processo penale degli elementi probatori assunti irrispettivamente. Ne consegue che, posteriormente all'emersione di concreti indizi di reato a carico del contribuente, non saranno utilizzabili a fini di prova nel corso del dibattimento penale le dichiarazioni da questo assunte secondo le modalità diverse da quelle previste negli artt. 64 e 350 del c.p.p. ovvero senza la presenza del difensore. Tuttavia, gli stessi elementi risultano comunque utilizzabili nel procedimento tributario, in cui il processo di formazione della prova è soggetto a minori restrizioni¹⁵².

¹⁵¹ Art. 220 c.p.p.

¹⁵² Sentenza, Cass. Civ., 31 maggio 2016, n. 11354

8 Conclusioni

Al fine di reprimere i reati di natura tributaria, l'Amministrazione Finanziaria pone in campo strumenti differenti a seconda dei casi circoscritti. Nell'avvio delle indagini, spetta ai verificatori, in base alle prove e agli indizi raccolti nella fase preliminare, decidere se attuare un'attività istruttoria svolta in ufficio oppure presso il contribuente. L'attività istruttoria svolta presso il contribuente consente ai verificatori di acquisire una maggiore quantità di informazioni, dati e notizie grazie anche al ruolo che gioca "l'effetto sorpresa", che assicura all'Amministrazione una posizione di vantaggio rispetto al contribuente. Tale attività, che si concretizza con l'accesso, ovvero nella facoltà di entrare e di permanere, anche contro il consenso del soggetto che lo subisce, nei locali destinati all'esercizio di attività economiche commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché nei locali adibiti ad abitazione, risulta essere estremamente invasiva poiché intacca la sfera dei diritti personali come l'inviolabilità del domicilio, il segreto professionale e la riservatezza della corrispondenza. Tuttavia, al contribuente sono concessi diversi strumenti di tutela e numerose disposizioni normative con lo scopo, da un lato, di ridurre al minimo il disagio dovuto all'attività passiva che si sta subendo, dall'altro, con l'obiettivo di evitare che lo stesso subisca abusi. Alla base delle suddette tutele, trova fondamento l'art. 12, della L. n. 212/2000, il quale sancisce che gli accessi, le ispezioni e le verifiche devono essere effettuate *“sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*.

Il fine di tale disposizione è proprio quello di legittimare l'utilizzo dei predetti strumenti, particolarmente invasivi, solo a determinate condizioni.

Inoltre, il legislatore ha previsto una differenziazione delle tutele a seconda del locale in cui avviene l'accesso, ad esempio, l'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata, e relative pertinenze, può avvenire, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in presenza di gravi indizi di violazione della normativa tributaria, al fine di consentire agli investigatori di entrare in possesso di libri, registri, documenti, scritture, ovvero di materiale fondamentale a sostenere la presenza di fattispecie di reati rilevanti sul piano tributario. Oltre a ciò, nel corso dello svolgimento della fase istruttoria, i verificatori possono ricorrere allo strumento delle indagini finanziarie con l'obiettivo di acquisire informazioni, dati e notizie relative alle operazioni intrattenute tra il soggetto sottoposto ad indagine e un intermediario finanziario. In materia si sono susseguiti una serie di interventi normativi che hanno rivoluzionato la trasparenza finanziaria e il segreto bancario, agevolando lo scambio di informazioni tra intermediari e Amministrazione Finanziaria, fermo restando che tali dati e notizie devono essere trasmessi dagli intermediari finanziari nel rispetto della normativa in materia di privacy e possono essere utilizzati dal fisco esclusivamente nei casi in cui siano attivate, nei confronti dei soggetti selezionati, attività istruttorie per l'esecuzione delle indagini finanziarie, debitamente autorizzate.

Dunque, in questo scenario generale, cercare il punto di equilibrio tra le contrapposte esigenze, da un lato, dell'Amministrazione finanziaria di un efficace controllo che si sostanzia in una completa acquisizione delle informazioni, e, dall'altro, del soggetto passivo, il quale ha diritto a vedersi riconosciuti i diritti espressamente stabiliti dalla legge, non è affatto facile.

Spesso, la non osservanza delle disposizioni previste Statuto del Contribuente in sede di accesso, ispezione e verifica legittima il soggetto passivo a far valere le proprie tutele rendendo inefficaci gli atti successivamente emessi da parte degli Uffici. In questo contesto vanno individuati gli effetti dei vizi istruttori sull'atto finale del procedimento. In conclusione, l'analisi condotta porta a suggerire che, se da un lato, sembrerebbe che le esigenze dell'Amministrazione Finanziaria consentirebbero una deroga ai diritti costituzionalmente garantiti, dall'altro esiste un sistema di riforme e di tutele che il contribuente può far valere in sede di attività istruttoria per vedersi riconosciuti i propri diritti.

Bibliografia

Napoli, Giuseppe– Rocchi, Silvia, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*.
Bari: Caucci Editore, 2013.

Antonio Lovisolo, *Evasione ed Elusione tributaria*, estratti dal Volume XIII della Enciclopedia giuridica
1988.

Morselli E., *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937.

Giuseppe Marini, *Lezioni e sentenze di diritto tributario*, Dike giuridica editrice 2017.

Baldassarre Santamaria, *Diritto Tributario*, Giuffrè 2011.

G. Pezzato, “*Effetti delle dichiarazioni del contribuente sottoposto a verifica fiscale*” in “*Il Fisco*”, del 12
Aprile 2004.

G. Silvestri, *Diritto costituzionale*, Giuffrè 2017

Banca d'Italia, *Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia*, gennaio 2018.

Costituzione della Repubblica Italiana, 1 gennaio 1948

G. de Luca, *Codice tributario*, Edizioni Giuridiche Simone 2018.

P. Corso, *Codice di procedura penale e leggi complementari*, La Tribuna 2018

Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, *Istituzione e disciplina dell'imposta
sul valore aggiunto*.

Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, *Disposizioni comuni in materia di
accertamento delle imposte sui redditi*.

Camera dei Deputati – Servizio Studi XVIII Legislatura, *Lotta all'evasione fiscale*, 13 settembre 2018.

Ministero dell'Economie e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e*

contributiva anno 2017, Roma 2018.

Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili, *Le indagini finanziarie*, Milano 2013.

Agenzia delle Entrate - Mef - Agenzia delle Entrate riscossione, *Servizi offerti e risultati raggiunti*, 1 febbraio 2018.

Agenzia delle Entrate – *Cosa sono le verifiche fiscali*, sito web.

Agenzia delle Entrate, *Indagini finanziarie – Poteri degli Uffici*, Circolare n. 32/2006.

Agenzia delle Entrate, *Misure cautelari*, Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2010.

Comando Generale della Guardia di Finanza – III Reparto, 7 Aprile 2012 n. 104496/10.

Comando generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni Ufficio Fiscalità, *Potestà e metodologia dei controlli*, Circolare n. 1/1998.

Comando generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni Ufficio Tutela Entrate, *Istruzione sull'attività di verifica*, Circolare 1/2008.

Comando generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni Ufficio Tutela Entrate, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali Volume I*, Circolare n. 1/2018.

Comando generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni Ufficio Tutela Entrate, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali Volume II*, Circolare n. 1/2018.

Comando generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni Ufficio Tutela Entrate, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali Volume III*, Circolare n. 1/2018.

Il Sole 24 Ore Fisco & Tasse.

Il sole 24 ore, *Fisco & Contabilità*, 02 febbraio 2018.

Il sole 24 Ore, 17 Marzo 2013.

Sole 24 Ore, *Lotta all'evasione fiscale*, 26 Febbraio 2016.

Altalex, *Le verifiche fiscali e la tutela del contribuente*, 27 aprile 2016.

Altalex, *Verifiche fiscali*, 05 Aprile 2011.

L. 20 marzo 1865, n. 2248, "*Legge sul contenzioso amministrativo*".

L. 7 Agosto 1982, n. 516, "*Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 10 luglio 1982, n.429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria. Delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari*", c.d. Manette agli Evasori.

L. 7 Gennaio 1929, n. 4, "*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*".

L. 7 agosto 1990, n. 241, "*Nuove misure sul procedimento amministrativo*".

D.Lgs. 18 Dicembre 1997, n. 471, "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*".

D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74 "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunti, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*".

L. 27 Luglio 2000, n.212, "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*".

D.Lgs. 19 Marzo 2001, n.68, "*Adeguamento dei compiti del Corpo della Guardia di Finanza, a norma dell'art. 4 della legge 31 marzo 2000, n. 78*".

D.Lgs. 21 Novembre 2007, n. 231, "*Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose o di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione*".

L.31 Dicembre 2009, n.196, "*Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*".

D.L. 12 Luglio 2011, n. 106, *”Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, concernente Semestre Europeo – Prime disposizioni urgenti per l’economia.”*, C.d. Decreto sviluppo.

L. 27 Dicembre 2013, n. 147, *”Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”*, c.d. Legge di stabilità 2014.

L. 11 Marzo 2014, n. 23, *”Delega al Governo recante disposizioni per una sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita”*.

L. 23 Dicembre 2014, n. 190, *”Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello stato”*. c.d. Legge di stabilità 2015

L. 28 dicembre 2015, n. 208, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello stato”*. c.d. Legge di Stabilità 2016.

L. 27 Dicembre 2017, n. 205, *”Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020”*.

Giurisprudenza

Sentenza Cass. Civ., 26 Gennaio 2004, n. 1286

Sentenza Tar Lazio, 15 Dicembre 2000, sent. n. 12144.

Sentenza Cass. Civ., 21 novembre 2002, n. 16424.

Sentenza, Cass. civ., 27 marzo 2015, n. 6232.

Sentenza, Cass. Civ., 19 ottobre 2012, n. 17957.

Sentenza, Cass. Civ., 8 agosto 1990, n. 8062.

Sentenza Cass. Civ., 02 luglio 2013, n. 16579.

Sentenza, Cass. Civ., 04 maggio 2010, n. 10675.

Sentenza, Corte Cost., 9 Maggio 1968, n. 55.

Sentenza, 11 Febbraio 1971, n. 22.

Sentenza, Corte di Cassazione, 26 Febbraio 2016, n. 3791.

Sentenza, Corte di Cassazione, 25 Febbraio 2000, n. 45.

Sentenza, Corte di Cassazione, 23 Ottobre 2013, n. 24007.

Sentenza, Corte di Cassazione, 7 Settembre 2017, n. 40963.

Sentenza, Corte di Cassazione, 9 Marzo 2016, n. 4600; Sentenza, Corte di Cassazione, 3 Ottobre 2014, n. 20902; Sentenza, Corte di Cassazione, 30 Marzo 2012, n. 5226.

Sentenza, Corte Cassazione, 7 Maggio 2010, n. 11082.

Sentenza, Cass. Civ., 25 Novembre 2005, n. 24914 – Sentenza, Cass. Civ. 30 Ottobre 2002, n. 15305.

Sentenza, Cass. Civ. 10 Febbraio 2006, n. 2949.

Sentenza, Cass. Civ. 16 Ottobre 2015, nn. 20979 e 20980.

Sentenza, Cass. Civ. 23 Settembre 2011, n. 19505 – Sentenza, Cass. Civ. 10 Marzo 2008, n. 6351.

Sentenze, Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 16992; Cass. civ., 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass. civ., 18 febbraio 2011, n. 3988; Cass. civ., 18 luglio 2008, n. 19875.

Sentenze, Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 16999; Cass. civ., 5 luglio 2012, n. 11347; Cass. civ., 23 marzo 2012, n. 4687; Cass. civ., 5 luglio 2011, n. 14769; Cass. civ., 12 maggio 2011, n.10381; Cass. civ., 3 novembre 2010, n. 22320.

Sentenze, Cass. civ., 13 luglio 2012, n. 11944; Cass. civ., 15 marzo 2011, n. 6088; Cass. civ., 9 marzo 2011, n. 5652.

Sentenze, Cass. Civ., del 28 luglio 2013, n. 18184 .

Sentenze, Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2595.

Sentenza, Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7315.

Sentenza, Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2587.

Sentenze, Cass. civ., 10 giugno 2015, n. 11993; Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7315; Cass. civ., 12 febbraio 2014, n. 3142; Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2592; Cass. civ., 3 febbraio 2014, n. 2279; Cass. civ., 29 gennaio 2014, n. 1869.

Sentenza, Cass. civ., 27 gennaio 2003, n. 1191.

Sentenza, Cass. civ., 18 gennaio 2002, n. 516.

Sentenza, Cass. civ., 3 settembre 2008, n. 22173.

Sentenza, Cass. civ., 22 dicembre 2014, n. 27196.

Sentenza, Cass. civ., 3 dicembre 2010, n. 24587.

Sentenze, tra le tante, Cass. civ., 27 marzo 2015, n. 6211; Cass. civ., 23 maggio 2012, n. 8129; Cass. civ., 27 settembre 2011, n. 19786; Cass. 121 civ., 6 ottobre 2010, n. 20740; Cass. civ., 11 giugno 2009, n. 13503; Cass. civ., 21 agosto 2007, n. 17799; Cass. civ., 24 maggio 2005, 10945; Cass. civ., 21 giugno 2002, n. 9109.

Sentenza, Cass. Penale., 14 giugno 2016, n. 38858.

Sentenza, Cass. Penale., 3 febbraio 2015, n. 4919.

Sentenza, Cass. Penale., 30 gennaio 2015, n. 7930.

Sentenza, Cass. Penale., 3 febbraio 2015, n. 4919.

Sentenza, Cass. Civ., 31 maggio 2016, n. 11354.

Riassunto

Il sistema tributario italiano è fondato sull'autoliquidazione dei tributi, ovvero mediante l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, dunque all'amministrazione finanziaria spettano i compiti residuali di indagine e controllo, sia formale che sostanziale, degli adempimenti del soggetto passivo. Queste attività si concretizzano nella fase istruttoria, al termine della quale, la Polizia Tributaria sulla base dei dati e delle prove raccolte ricostruisce il reddito imponibile e, valutando eventuali scostamenti rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, stabilisce se sono stati commessi reati di natura tributaria. Il più comune tra questi è l'evasione fiscale che, ad oggi, nonostante i numerosi interventi normativi posti in campo dal legislatore, è ancora un reato largamente diffuso. In linea generale, si può affermare che l'evasione fiscale consiste in qualsiasi fatto, commissivo od omissivo, del soggetto passivo dell'imposizione che, avendo posto in essere il presupposto del tributo, si sottrae, in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti dalla legge. Questo fenomeno produce effetti economici negativi molto rilevanti che non si esauriscono nella mera diminuzione del gettito fiscale in entrata dell'Erario ma impattano su tutto il sistema economico del Paese, influenzandone la competitività delle imprese, la sostenibilità delle finanze pubbliche e il normale funzionamento del mercato in quanto l'impresa che evade riesce ad offrire i propri beni o servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli praticati dai rispettivi competitors, acquisendo indebitamente quote di mercato. Inoltre chi non dichiara quanto dovuto non solo ottiene immediati benefici dal risparmio d'imposta in termini di maggiori disponibilità finanziarie, ma può anche beneficiare indebitamente di tutti quei servizi sociali, intesi come welfare, destinati ai contribuenti che si trovano in una situazione di incapacità, negandone o limitandone fortemente l'accesso ai reali destinatari di queste politiche attive. Detti effetti da un lato, impediscono la realizzazione di un mercato pienamente concorrenziale, dall'altro, il mancato gettito fiscale in entrata per lo Stato si traduce, a sua volta, in un aumento della pressione tributaria generando iniquità fiscale e una violazione dei principi Costituzionali. Primo fra tutti, l'art. 53¹⁵³ che recita *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*. Dunque un aumento della pressione fiscale a carico dei contribuenti onesti, per far fronte al mancato gettito dovuto all'evasione fiscale, è in contrasto con quanto sancito dalla Costituzione ed è per questo motivo che negli ultimi anni si sono inaspriti i controlli con l'obiettivo di reprimere il fenomeno. Un ruolo fondamentale è ricoperto dall'importanza di avere a disposizione stime certe su cui basarsi al fine di porre in campo interventi mirati alla lotta dei reati di natura tributaria, primo tra tutti, l'evasione fiscale. Prima del 2015 non esisteva un dato ufficiale che quantificasse la portata complessiva di tale fenomeno in Italia, ma soltanto alcune stime elaborate dall'ISTAT, dalla Banca d'Italia e dall'Agenzia delle Entrate. Con il D.Lgs. 24 Settembre 2015, n. 160, attuativo degli artt. 3 e 4 della Legge n. 23/2014, sono state emanate alcune importanti disposizioni in tema di misurazione e monitoraggio dell'evasione fiscale. Il provvedimento normativo ha previsto, tra le

¹⁵³ Costituzione Italiana "Obbligo di concorso nelle spese pubbliche"

altre cose, la redazione, per la prima volta, di una specifica "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" da parte di una Commissione, istituita con decreto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali e giuridiche, comprensiva di una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime dell'ampiezza e della diffusione del fenomeno. Dunque, tale relazione, fornisce annualmente un dato esatto calcolato con metodo scientifico e un sistema di stima delle imposte evase emerse dall'attività di verifica e controllo. Inoltre, il documento contiene la quantificazione del cosiddetto "tax gap", che rappresenta un concetto più ampio dell'evasione, ma che lo ricomprende. Il "tax gap", infatti, è lo scostamento tra i tributo che dovrebbero affluire alle casse dello Stato, in base alla puntuale applicazione delle norme e quelli che sono effettivamente pagati dai contribuenti. . In questo scenario, le procedure ispettive, basate sulle verifiche e sui controlli fiscali, prediligono interventi verso contribuenti con un alto profilo di rischio, individuati attraverso un processo di selezione basato, innanzitutto, sulla completa, sistematica e continua valorizzazione delle informazioni acquisite dalle indagini di polizia giudiziaria, ai controlli antiriciclaggio e dalle attività di contrasto alla corruzione. Una esauriente definizione di verifica fiscale può essere tratta dalla Circolare n. 1/1998¹⁵⁴, secondo la quale *"la verifica è un'indagine di polizia amministrativa con i molteplici scopi di prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie nonché qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto"*.

Ad oggi, la normativa *de quo* non è rilevabile in un unico testo organico ma è necessario fare riferimento alle singole leggi d'imposta che, seppur datate, sono ancora vigenti quali:

- l'art. 35 della Legge n. 4. 7 Gennaio 1929
- l'art. 32, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 51 comma 2, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972,
- l'art. 33, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972
- l'art. 7, comma 2, lett. a), n. 1), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla Legge 12 luglio 2011, n.106 l'art. 9 della Legge n.23/2014

In contrapposizione ai poteri attribuiti all'Amministrazione Finanziaria, al fine di evitare che il contribuente subisca abusi, è stata emanata la Legge n. 212 del 2000¹⁵⁵. Di detta legge si rende necessario richiamare almeno due disposizioni, l'art. 10 e l'art. 12, per la indiscussa valenza dei principi ivi enunciati, in quanto attuazione di alcuni precetti costituzionalmente sanciti. L'art. 12 della L. n. 212/2000 dispone quelle che sono le garanzie e i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali ed è di per sé espressivo della piena consapevolezza del legislatore dell'estrema delicatezza di questo tema, in quanto intacca i diritti inviolabili, Costituzionalmente sanciti, del soggetto sottoposto ad indagine. Nell'innovata disposizione è previsto che gli accessi, le ispezioni e le verifiche devono essere effettuate *"sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo"*. Il fine di tale disposizione è proprio la tutela del contribuente, legittimando l'utilizzo dei predetti strumenti, particolarmente invasivi, solo a determinate

¹⁵⁴ Comando Generale della Guardia di Finanza, *Istruzione sull'attività di verifica*, Circolare 1/1998

¹⁵⁵ C.d. "Statuto del Contribuente"

condizioni, poiché l'esercizio dei poteri di controllo comporta la compressione del diritto di libertà individuale e il normale esercizio dell'attività economica. La richiesta di particolari requisiti trova giustificazione nel fatto che, in loro difetto, potrebbero essere svolti controlli con altri strumenti che la legge mette a disposizione degli uffici, come ad esempio la convocazione in ufficio, l'invio di questionari, le richieste agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato e così via.

All'inizio della verifica è fondamentale, inoltre, che il contribuente si accerti che gli ispettori siano muniti e legittimati da un'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio (o dal comandante del loro reparto) e che pretenda di essere informato delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda. Nel dettaglio, è opportuno che il contribuente sappia che una volta effettuato l'accesso, l'Amministrazione Finanziaria potrà chiedere l'esibizione di tutta la documentazione fiscale riferita agli anni soggetti a verifica. Ad ogni modo, le verifiche devono svolgersi, salvo casi eccezionali, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività in modo tale da arrecare la minor turbativa possibile alle stesse nonché alle relazioni professionali o commerciali del contribuente. La permanenza degli accertatori non potrà superare le trenta giornate lavorative, anche se è prevista una deroga che consente una proroga di ulteriori trenta giorni per particolari casi di complessità; per i soggetti in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi, la permanenza non potrà superare i 15 giorni lavorativi, prorogabili per altri 15 giorni, contenuti nell'arco di un trimestre. Al momento dell'inizio della verifica, il contribuente dovrà essere informato senza indugio delle ragioni della verifica, del suo oggetto, della motivazione che ha condotto a tale attività istruttoria, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria nonché degli obblighi che gli sono attribuiti. Al termine delle operazioni viene redatto un verbale, denominato processo verbale di costatazione, in cui sono riportate le attività svolte dai verificatori nonché le osservazioni e i rilievi del contribuente o del professionista che lo assiste. Entro il termine dei sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione *all'uopo* redatto, il contribuente potrà comunicare all'ufficio osservazioni e richieste che saranno valutate dagli uffici impositori e prima la scadenza del suddetto termine non può essere emesso avviso di accertamento, proprio nel rispetto del principio del contraddittorio. L'Amministrazione finanziaria al fine di reperire dati, informazioni e notizie esercita l'attività istruttoria nei confronti dei contribuenti, con lo scopo di verificare l'osservanza delle prescrizioni imposte dalla normativa tributaria. Tale attività si concretizza nel controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, rilevando omissioni o maggiori imposte dovute, nella vigilanza sugli obblighi derivanti dalla tenuta delle scritture contabili, alla fatturazione e registrazione delle operazioni di gestione, nell'irrogazione di sanzioni e nella comunicazione di eventuali fattispecie di reati penalmente rilevanti all'Autorità giudiziaria competente. L'adempimento di tali compiti è regolamentato dalle disposizioni previste negli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R. 600/1973 e nell'art. 51 del D.P.R. 633/1972. Il legislatore ha disposto due tipologie di attività istruttorie differenti, la prima svolta in ufficio, la seconda invece svolta presso il contribuente. La decisione su quale delle due differenti attività percorrere spetta

all'Amministrazione finanziaria, cui fa capo l'indagine, che a seconda del caso specifico sceglie il metodo che ritiene più proficuo ai fini delle indagini. Di certo è che, se da un lato l'attività istruttoria svolta presso il contribuente, che si concretizza nella possibilità di eseguire accessi ispezioni e verifiche, costituisce il principale mezzo per verificare il corretto adempimento degli obblighi formali e sostanziali prescritti dalla normativa fiscale, dall'altro, per il contribuente rappresenta un momento estremamente invasivo della sfera giuridica del soggetto sottoposto ad accertamento, comprimendo alcuni diritti fondamentali, come l'inviolabilità del domicilio¹⁵⁶, la riservatezza della corrispondenza e il segreto professionale. Dunque, nel caso in cui l'istruttoria sia volta in ufficio, l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie. Inoltre può inviare questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico. La disciplina di riferimento è contenuta all'interno dell'art. 32, comma 1, n. 4, del D.P.R. n. 600/1973, in forza del quale gli organi di controllo possono inviare ai contribuenti questionari al fine di acquisire informazioni o documenti che possono essere utilizzati per procedere all'attività di accertamento, sia nei confronti dei contribuenti, sia nei confronti dei terzi soggetti, con il soggetto passivo sottoposto ad indagine ha intrattenuto rapporti. Il questionario costituisce uno strumento, utilizzato generalmente in via complementare, che rappresenta un ottimo strumento istruttorio per entrare a conoscenza di informazioni, spesso fondamentali, per gli uffici. L'istruttoria svolta presso il contribuente, invece, si apre con la fase iniziale dell'accesso. Esso, può essere definito come un atto amministrativo di natura autoritaria che si concretizza nella facoltà di entrare e di permanere, anche contro il consenso del soggetto che lo subisce, nei locali destinati all'esercizio di attività economiche commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché nei locali adibiti ad abitazione. E' doveroso precisare che, per "locale" non si intendono solo gli immobili e le relative pertinenze ma, anche alcuni beni mobili (generalmente si fa riferimento ai beni mobili registrati quali autovetture, aereomobili e natanti) all'interno dei quali, gli ispettori ritengono di poter reperire materiale utile all'indagine. L'accesso, oltre ad essere motivato da effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, deve avvenire nell'orario di normale svolgimento dell'attività aziendale e con modalità tali da arrecare il minor danno possibile al funzionamento dell'azienda senza pregiudicare relazioni commerciali o professionali del contribuente. Nel momento iniziale dell'accesso, che si configura con l'ingresso presso i locali sottoposti ad indagine, i verificatori hanno l'obbligo di esibire l'autorizzazione che deve contenere degli elementi essenziali: il nominativo e i poteri del soggetto che dispone la verifica, l'ordine di accedere nei locali del contribuente, l'indicazione del soggetto da verificare, le ragioni del controllo, le effettive esigenze d'indagine esterna, l'indicazione che la verifica si svolgerà durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare il minor danno possibile allo svolgimento dell'attività stessa, le annualità sottoposte ad accertamento, la data di inizio dell'attività ispettiva e, infine, la sottoscrizione del soggetto che dispone la

¹⁵⁶ La Costituzione con l'art. 14 da un lato sancisce "l'inviolabilità", dall'altro prevede la possibilità di eseguire accertamenti e ispezioni, dettate da motivi sanitari e di incolumità pubblica o ai fini economici e fiscali nel rispetto delle singole leggi speciali.

verifica¹⁵⁷. Secondo quanto recita l'art. 52 del D.P.R. 633/72 l'Amministrazione Finanziaria ha la facoltà di accedere nei locali "destinati" all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelle utilizzati dagli enti non commerciali, previa autorizzazione rilasciata dal responsabile dell'ufficio finanziario o reparto della Guardia di Finanza procedente. Il legale rappresentante, o il titolare, non può opporsi al lavoro svolto dai verificatori ma deve subire passivamente quest'attività e, in caso di assenza del soggetto legittimato, egli deve essere messo a conoscenza dei fatti, anche telefonicamente, per designare una persona incaricata a supporto dell'attività svolta dagli investigatori. L'accesso all'interno di locali di soggetti che esercitano attività professionali segue lo stesso iter procedurale che avviene per l'accesso nei locali degli imprenditori agricoli e commerciali ma presenta delle peculiarità. Come emerge dal combinato disposto degli artt. 52, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. 633/72 e 33, comma 1, del D.P.R. 600/73, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività professionali rende necessaria, oltre all'autorizzazione del responsabile dell'ufficio finanziario o reparto della Guardia di Finanza procedente, anche la presenza del titolare dello studio o di altra persona appositamente delegata. Assumono particolare rilievo i casi di accesso subordinati all'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria competente per territorio. L'accesso in locali adibiti, oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, anche ad abitazione è consentito ai fini dell'IVA, dall'art. 52, comma 1, penultimo periodo D.P.R. 633/72 e, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. 600/73, su autorizzazione del Procuratore della Repubblica, o di autorità competente per territorio, oltre che sulla base di apposito ordine di accesso, come già affrontato nel caso di locali di soggetti, adibiti ad uso promiscuo, che esercitano attività professionali. Per locali adibiti "anche ad abitazione" si intendono quelli ove sia contestualmente individuata la sede di esercizio dell'attività commerciale, agricola o professionale e l'abitazione privata. Per quanto concerne l'accesso nei confronti degli intermediari finanziari, il potere istruttorio può essere esercitato, previa autorizzazione ottenuta in seguito alla richiesta dei verificatori motivata da elementi indiziari, al ricorrere di due presupposti alternativi, ovvero, quando le copie dei conti e dei rapporti finanziari o dei dati delle operazioni non vengono trasmesse all'Amministrazione Finanziaria che ha presentato la richiesta nei termini concessi e qualora i verificatori nutrano fondati sospetti sulla completezza o esattezza dei dati e notizie inerenti ai rapporti trasmessi.

Ad ogni modo, nell'accesso deve essere effettuato da militari "Ufficiali" di grado non inferiore a Capitano in orari diversi da quelli in cui gli sportelli sono aperti al pubblico. Nell'ottica di reprimere i reati di natura tributaria, il legislatore ha ritenuto necessario prevedere specifiche disposizioni normative rivolte principalmente all'analisi dei flussi e delle transazioni finanziarie con l'intento di far emergere le disponibilità finanziarie illegalmente acquisite o, in un'ottica più generale, di individuare i patrimoni derivanti dalle attività criminali di ogni tipo. Per indagine finanziaria, si intende l'attività posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria al fine di acquisire informazioni, dati e notizie relative alle operazioni

¹⁵⁷ Giuseppe Napoli, Silvia Rocchi, "Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente" – Caucci Editore 2013, 1° Edizione

intrattenute tra il soggetto sottoposto ad indagine e un intermediario finanziario. Negli anni, l'evoluzione del sistema creditizio ha ampliato la platea degli enti a cui rivolgere le richieste di informazioni, includendo oltre alle Banche, anche Poste Italiane S.p.A. e qualsiasi intermediario finanziario attivo nel settore creditizio con operazioni di investimento e risparmio, ovvero Società di gestione del risparmio (Sgr), Società di intermediazione mobiliare (Sim), le società fiduciarie, gli Istituti di moneta elettronica (Imel), gli intermediari finanziari, compresi i soggetti che non operano nei confronti del pubblico e iscritto nel Testo Unico Bancario. I destinatari finali di tale attività ispettiva sono, invece, sia le persone fisiche che le persone giuridiche (dunque privati, imprenditori, lavoratori autonomi, società ecc.), i soggetti residenti all'estero (in attuazione di direttive comunitarie e di convenzioni contro la doppia imposizione) ed infine i soggetti fittiziamente interposti¹⁵⁸. Tali disposizioni, in passato, si sono trovate in contrasto con il "segreto bancario", ossia l'impegno di riserbo e segretezza relativo alle notizie in possesso delle Banche, Poste Italiane S.p.A. e qualsiasi intermediario finanziario attivo nel settore creditizio con operazioni di investimento e risparmio, le società fiduciarie, gli Istituti di moneta elettronica, gli intermediari finanziari, compresi i soggetti che non operano nei confronti del pubblico e iscritto nel Testo Unico Bancario, nei confronti della loro clientela, ovvero, con soggetti con i quali hanno intrattenuto qualsiasi tipo di operazione. Il segreto bancario è chiaramente un diritto del cliente alla riservatezza dei dati economici, cui si contrappone il relativo dovere dell'intermediario a non divulgare le informazioni relative alla posizione economica del proprio cliente. Ad ogni modo, completata la prima fase, ovvero l'accesso, che risulta strumentale a tutto il procedimento istruttorio, i verificatori procedono alla raccolta di dati e notizie attraverso la ricerca e l'ispezione di libri contabili, registri, scritture, documenti ed altri elementi, anche su supporto informatico, potenzialmente utili alla ricostruzione effettiva della capacità contributiva del soggetto controllato, la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge. Inoltre rientra nel novero delle ispezioni anche la documentazione extracontabile, ossia tutti quei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione non risulta essere obbligatoria. il potere di ricerca può essere definito come l'insieme delle attività volte al materiale reperimento degli elementi probatori necessari all'esecuzione delle ispezioni. Si realizza in seguito all'accesso ed è un'attività a cui il contribuente non può opporsi. La ricerca, di norma, viene eseguita nei locali in cui è stato effettuato l'accesso, quindi, in tutti le disponibilità dell'azienda o dello studio, nonché in caso di accesso domiciliare, in tutte le pertinenze rientranti nella disponibilità del soggetto. Oltre alla possibilità di effettuare ricerche, è concessa all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di effettuare ogni altra rilevazione utile ai fini delle indagini. A prescindere o meno dalla circostanza che il contribuente abbia adempiuto agli obblighi di esibizione e consegna della documentazione, i verificatori possono procedere all'effettuazione delle ricerche secondo la facoltà che viene loro concessa dagli artt. 52 del D.P.R. n. 633/72 e 33 del D.P.R. n. 600/73, oltre che dall'art. 35 della L. n. 4/29. I verificatori, che decidono di avvalersi di tale facoltà, in relazione agli obiettivi dell'intervento, devono adottare ogni accorgimento utile ad assicurare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente

¹⁵⁸ Art. 32, D.P.R. 600/73

nonché alle sue relazioni commerciali o professionali, garantendo, al tempo stesso, la completezza delle operazioni così da evitare, quindi, situazioni suscettibili di determinare la mancata acquisizione all'istruttoria di documenti che avrebbero potuto rilevarsi utili per una più corretta ricostruzione della posizione fiscale e contributiva del contribuente. Fermo restando la necessità di garantire l' "effetto sorpresa"¹⁵⁹, che assicura all'Amministrazione una posizione di vantaggio rispetto al contribuente, occorre evitare che i soggetti presenti nei locali interessati all'accesso possano sottrarre od occultare documenti utili ai fini dell'indagine. Le operazioni di ricerca investono la totalità dei locali della disponibilità dell'azienda o dello studio, nonché, nel caso di accesso domiciliare, tutti i locali rientranti nella disponibilità del soggetto, quali risultanti sulla base del contratto di locazione ovvero del diritto di proprietà, o di altro titolo reale di godimento o del semplice possesso. Per le imprese di rilevanti dimensioni, le ricerche possono generalmente essere limitate agli uffici amministrativi, contabili e fiscali, nonché a quelli in uso a soggetti che esercitano funzioni decisionali. Nell'ipotesi in cui durante lo svolgimento delle ricerche vengano individuati locali di pertinenza o attigui a quelli inizialmente individuati, risultanti nella disponibilità dell'azienda o del lavoratore autonomo, non risulta necessaria l'emissione di un nuovo provvedimento autorizzativo, soprattutto nei casi in cui quest'ultimo riporti formule tali da includere situazioni di questo genere, quale, ad esempio, quella per cui l'accesso può riguardare anche "ogni altro locale risultante nella disponibilità del soggetto controllato". Nello svolgimento delle ricerche, i verificatori possono trovarsi nella condizione di dover procedere alle perquisizioni personali nonché, nel caso di non collaborazione da parte del contribuente, di apertura coattiva di borse, cassaforti, mobili e ripostigli. Tuttavia, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, tali adempimenti, sono legittimati solo previa autorizzazione da parte Procuratore della Repubblica. Allorquando la perquisizione personale sia autorizzata dall'Autorità Giudiziaria competente per territorio, essa deve eseguita in conformità alle norme del codice di procedura penale, ovvero, nel rispetto della dignità e del pudore del soggetto che vi è sottoposto¹⁶⁰. Quanto all'esame e all'apertura di borse, cassaforti, mobili e ripostigli si evidenzia che, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è richiesta solo nel caso di "apertura coattiva", ossia, nel caso in cui il contribuente si rifiuti di farlo volontariamente. Dunque, in assenza di un esplicito consenso dell'interessato, deve essere autorizzata dall'autorità giudiziaria secondo le modalità di rito. Conseguentemente, allorquando durante le operazioni di accesso si presenti la necessità di aprire cassetti o armadi chiusi a chiave, borse o cassaforti sigillate senza che il contribuente vi presti il consenso, i verificatori dovranno assumere contatti tempestivi con l'autorità giudiziaria, adottando opportune misure conservative nelle more dell'ottenimento del prescritto provvedimento autorizzativo. Terminata questa fase si procede all'ispezione documentale non può esaurirsi nel mero esame e nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti sia cartacei, sia su supporto informatico, la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori, ma anche nel raffronto del loro contenuto con le informazioni rinvenute nel corso delle ricerche, tra cui la corrispondenza commerciale, la contabilità posta in

¹⁵⁹ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II"

¹⁶⁰ Art. 249, comma 2, c.p.p.

essere ai fini di controllo interno della gestione, ossia quella che viene definita documentazione extracontabile. Nel caso risulti necessario ai fini del controllo, l'ispezione può estendersi anche alla documentazione di soggetti terzi che hanno intrattenuto rapporti economici con il soggetto verificato.

La fase di verifica consiste nell'individuazione dei diversi aspetti della realtà del contribuente, allo scopo di porla a confronto con le risultanze documentali, delle scritture contabili e delle dichiarazioni presentate. Può essere svolta in via diretta, nel caso in cui essa sia finalizzata ad appurare situazioni di carattere materiale, oggetto di osservazione diretta da parte dei verificatori, di norma presso la stessa sede di esercizio dell'attività e che consentono un immediato riscontro, ad esempio l'esatta quantificazione delle giacenze in magazzino, la consistenza di cassa e così via; oppure in via indiretta, allorquando, si concretizza in elaborazioni di un insieme di dati attinenti la realtà fattuale effettiva dell'attività economica oggetto del controllo, allo scopo di pervenire ad una ricostruzione del ciclo d'affari in misura diversa da quella dichiarata dal contribuente. La fase terminale dell'esecuzione della verifica coincide con la rappresentazione della stesura del Processo Verbale di Constatazione, sottoscritto sia dai verificatori che dal contribuente, il quale ha diritto a riceverne una copia. In seguito alla sottoscrizione, la prassi dispone l'inoltro del verbale *all'uopo* redatto agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti con riguardo al domicilio fiscale del contribuente verificato¹⁶¹. Al termine dell'attività istruttoria, quantificata la pretesa erariale, il soggetto passivo potrebbe, tuttavia, risultare inadempiente. Qualora l'Amministrazione Finanziaria abbia il fondato sospetto della propria garanzia erariale può ricorrere a strumenti di tutela quali, l'iscrizione di ipoteca e l'esecuzione, mediante ufficiale giudiziario, del sequestro conservativo. L'iscrizione di ipoteca ha come fine ultimo quello di costituire una prelazione, attribuendo all'Amministrazione Finanziaria il diritto (esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente) di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione. Può avere ad oggetto i beni immobili, i beni mobili registrati (navi, aerei, auto), i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni indicati dall'articolo 2810 del codice civile. Il sequestro conservativo ha, invece, come finalità quella di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi e inoltre adempie alla funzione preventiva di rendere inopponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore, infatti non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro.

Per l'adozione delle misure cautelari fissati sono da un lato, l'esistenza di un atto di contestazione, un provvedimento di irrogazione di una sanzione, un avviso di accertamento, un processo verbale di constatazione o un atto di recupero, ritualmente notificati e dai quali si evinca la sussistenza del c.d. *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità e la sostenibilità della pretesa tributaria, dall'altro, il fondato timore (c.d. *periculum in mora*), da parte dell'Ufficio, di perdere la garanzia del credito erariale. I predetti requisiti devono sussistere congiuntamente affinché possa essere applicata la misura cautelare.

¹⁶¹ "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Guardia di Finanza - Circolare n. 1/2018
VOLUME II"

Il primo requisito presuppone che nel processo verbale di constatazione siano evidenziati in maniera chiara, esaustiva ed adeguatamente argomentata, le ragioni che stanno a fondamento della pretesa e ogni altra circostanza che possa supportarla, quale, ad esempio, l'accertamento in sede penale dei fatti comprovanti la violazione. Quanto al secondo presupposto, il concetto di *periculum in mora* richiama una pluralità di elementi, anche di carattere indiziario, ma convergenti nell'indurre a ritenere reale il rischio di inadempimento. Tale condotta del contribuente si sostanzia, nell'insieme di comportamenti, mediante i quali, i beni disponibili vengono sottratti ad eventuali azioni esecutive dell'agente della riscossione in caso d'inadempimento. Tale rischio, che deve essere attuale e non solo potenziale, deve essere desunto sia da elementi oggettivi, concernenti la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio del debitore in rapporto all'ammontare del credito erariale, sia da elementi soggettivi attinenti alla condotta del debitore, anche nella fase successiva alla conclusione del controllo, che lascino presumere l'intento di rendersi insolvente. La prima valutazione sull'opportunità di adottare provvedimenti cautelari deve essere effettuata dai funzionari impegnati in un'attività di verifica. I nuclei di verifica, infatti, analizzano concretamente la posizione fiscale del contribuente e prendono visione della contabilità e delle risultanze della stessa, per cui sono in grado di esprimere più di chiunque altro una prima valutazione sulla necessità di attivare il procedimento e di fornire indicazioni utili per l'individuazione dei beni e dei diritti, in particolare crediti, che potranno essere oggetto della garanzia. La situazione fiscale del contribuente deve essere valutata dai verificatori in relazione ai descritti presupposti (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) alla cui sussistenza, è subordinata la concessione da parte dell'Autorità adita delle misure cautelari. Nell'analizzare gli elementi oggettivi, i verbalizzanti devono preliminarmente distinguere tra imprese in contabilità ordinaria e imprese in contabilità semplificata. Per le prime, si analizza l'indice di solvibilità, ossia il rapporto tra le componenti dell'attivo circolante e l'attivo immobilizzato ed il totale delle passività, ed il risultato deve rappresentare un valore inferiore all'unità. In presenza di un indice di solvibilità inferiore all'unità, i verificatori hanno la possibilità di approfondire il livello di analisi del bilancio aziendale, mediante la costruzione degli indici di copertura delle immobilizzazioni per la stima della sussistenza di un equilibrio tra investimenti e fonti finanziarie nel medio/lungo periodo attraverso il calcolo dell'indice di liquidità, ovvero per la valutazione della capacità dell'impresa di poter fronteggiare impegni finanziari a breve scadenza (entro i 12 mesi) con le proprie risorse monetarie disponibili. Si consiglia, a tal fine, la determinazione dell'Indice di liquidità c.d. "secco": $(\text{Liquidità immediate} + \text{Liquidità differite}) / \text{Passività correnti}$; anche per questo indice di bilancio valori inferiori all'unità sono da considerare critici. In particolare, per stimare la capacità, anche prospettica, di produrre risultati economici positivi, si suggerisce il calcolo ulteriori indici come ad esempio il ROI (Reddito operativo/Attività dello Stato Patrimoniale) e il ROE (Reddito netto/Patrimonio netto). Si precisa che il reddito operativo è dato dall'operazione di sottrazione tra "Ricavi caratteristici e accessori" e "Costi gestione operativa". Infine, gli indici di rotazione possono essere utili per indagare la dinamica di incassi e pagamenti riferibili alla gestione caratteristica dell'azienda. Tali indici, devono essere confrontati con quelli medi del settore merceologico cui è riferibile l'attività. Tra gli indici di rotazione utili all'analisi si citano, ad esempio, tempi medi di dilazione clienti, tempi medi di dilazione

fornitori e così' via. Gli indici di bilancio evidenziati rappresentano elementi, seppur articolati, di un giudizio complessivo unitario sullo stato di salute economico-finanziario dell'azienda

Per le seconde, si dovrà valutare in concreto se, in rapporto alla pretesa erariale formalizzata nel processo verbale di constatazione, risulti o meno sufficiente il valore complessivo dei beni strumentali (al netto degli ammortamenti), delle rimanenze finali, del patrimonio immobiliare e dei beni mobili registrati. Ai predetti elementi di natura statica, deve affiancarsi l'ulteriore elemento dinamico rappresentato da ogni concreto elemento indicativo della volontà del contribuente debitore di depauperare il proprio patrimonio. In ogni caso, le suddette analisi assumono valore esclusivamente indicativo, alla luce dei limiti intrinseci agli indici medesimi. Sarà, perciò, cura del funzionario che istruisce la pratica vagliare la significatività delle stesse nel singolo caso concreto. Compite queste operazioni preliminari sarà compito degli Uffici valutare se la posizione del contribuente sia o meno sufficiente a garantire la pretesa erariale e, perciò, attivarsi o meno per la tutela, procedendo ad un primo esame della situazione patrimoniale del trasgressore, verificando, inoltre, la posizione tributaria.

Si sottolinea, peraltro, che indipendentemente dalla sussistenza dei predetti parametri, i funzionari verificatori debbono valutare l'opportunità di richiedere le misure cautelari nel caso in cui vengano constatate, dalla condotta del contribuente, situazioni di particolare pericolosità, quali le alienazioni dei propri cespiti, il possesso di beni e la fruizione di servizi espressivi di una capacità contributiva non giustificata rispetto al reddito dichiarato, le precedenti variazioni del domicilio fiscale in concomitanza di controlli fiscali finalizzate a ritardare le procedure di notifica, ovvero, per le società, i significativi ricambi della compagine sociale o particolari operazioni sul capitale, la messa in liquidazione e gli inadempimenti alle norme civilistiche (ad es., per omesso deposito del bilancio, mancata riduzione o ricostituzione del capitale sociale)¹⁶². Data la peculiarità dei reati di natura tributaria, in taluni casi, in sede di verifica, sono riscontrabili fattispecie di reati penalmente rilevanti. La connessione tra processo penale e processo tributario è stata dominata, per oltre un cinquantennio, dal principio della c.d. "pregiudiziale tributaria" sancito dall'art. 21, ultimo comma, della L. 7 gennaio 1929, n. 4, in forza del quale non si poteva dare corso all'azione penale prima che l'accertamento tributario fosse divenuto definitivo. Tale assetto normativo, giustificato dalla complessità tecnica dell'accertamento dei tributi che ne sconsigliava l'attribuzione al giudice penale, all'epoca ritenuto privo delle conoscenze specialistiche necessarie, garantiva certezza e coerenza all'accertamento giurisdizionale in campo tributario, impedendo "*ab origine*" il formarsi di giudicati contraddittori sul medesimo oggetto processuale, ma determinava un naturale rallentamento dell'azione penale e una sostanziale inefficacia della relativa sanzione a causa delle lungaggini che contrassegnavano il rito tributario. Per ovviare a tali inconvenienti, criticati anche dalla Corte costituzionale, l'art. 12, comma 1, della L. 7 agosto 1982, n. 516¹⁶³, introdusse il principio del "doppio binario", disponendo, in deroga all'art. 3 del previgente codice di procedura penale, che il processo tributario non

¹⁶² D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74 "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunti, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205"

¹⁶³ C.d. "Manette agli evasori"

poteva essere sospeso in pendenza del processo penale; ciò nel contesto di una diversa linea di politica criminale, prevalentemente orientata a perseguire fattispecie prodromiche all'evasione d'imposta. Tuttavia, tale opzione legislativa fu influenzata dal timore di evitare che, una volta affermata la completa autonomia dei due procedimenti, ci si potesse trovare di fronte a giudicati contrastanti sulla stessa fattispecie. Conseguentemente, in contraddizione con la precedente scelta di privilegiare la definizione in sede fiscale del rapporto, lo stesso art. 12 della L. n. 516/82 riconobbe efficacia vincolante nel processo tributario alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione, sia pure limitatamente ai "fatti materiali" oggetto del giudizio penale. Tale disposizione, fu all'origine di numerose perplessità nella ricostruzione dei rapporti tra i due procedimenti, non solo per il diverso regime probatorio che li caratterizza, soprattutto, poiché la sua applicazione dipendeva, in modo casuale, dalla maggiore o minore celerità del processo penale rispetto a quello tributario. I dubbi si ampliarono con la riforma del 1988 del codice di procedura penale allorché venne posto l'interrogativo se l'art. 12 della L. n. 516/82 dovesse considerarsi implicitamente abrogato dall'art. 654 c.p.p., il quale subordina l'efficacia vincolante del giudicato penale negli altri processi civili o amministrativi, tra l'altro, alla mancanza di limitazioni di ordine probatorio con riguardo alla posizione soggettiva controversa. Limitazioni, che nel processo tributario, com'è noto, sussistono non essendo ammessi il giuramento e la prova testimoniale¹⁶⁴. In tale contesto, è intervenuta la riforma dei reati tributari ad opera del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che, da un lato, ha stabilito che *"il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente per oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"*, dall'altro, ha espressamente abrogato l'art. 12 della L. n. 516/82, escludendo l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario. Il giudicato penale, ha conservato una limitata efficacia esterna solo in relazione alle sanzioni amministrative riferite a violazioni tributarie fatte oggetto di *notitia criminis*. Infatti la concreta eseguibilità di dette sanzioni, nei confronti dei soggetti ritenuti penalmente responsabili, è subordinata alla condizione sospensiva *"che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto"*¹⁶⁵. Il corrispondente e inverso divieto di sospensione del processo penale in pendenza del processo tributario, pur non essendo sancito espressamente, è invece ricavabile dalle regole generali del codice di procedura penale¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92

¹⁶⁵ Art. 21, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

¹⁶⁶ Artt. 3 e 479 c.p.p.