



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

I poteri tipici dell'Amministrazione Finanziaria e le prove acquisite illegittimamente nel processo tributario

Relatore

Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Correlatore

Prof. Antonio Viotto

Laureanda

Lucrezia Franceschin

Matricola 847469

Anno Accademico

2019 / 2020

INDICE

INTRODUZIONE	Pag. 1
CAPITOLO 1: I POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA	Pag. 3
1. I soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta	Pag. 3
2. La fase istruttoria nel procedimento tributario	Pag. 7
2.1 Il rilascio delle autorizzazioni	Pag. 11
3. I controlli automatici, formali e sostanziali	Pag. 15
4. I poteri esercitabili per l'accertamento tributario	Pag. 21
4.1 Richiedere l'esibizione e trasmissione di atti e documenti, fornire dati e notizie	Pag. 21
4.2 Invitare il contribuente a comparire di persona o a mezzo di un rappresentante	Pag. 22
4.3 Procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente o terzi	Pag. 23
5. Il ruolo del contribuente e dei terzi nel procedimento tributario	Pag. 31
6. I principi a tutela del soggetto sottoposto a verifica fiscale	Pag. 34
CAPITOLO 2: LE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO	Pag. 39
1. La natura giuridica del processo e i poteri delle Commissioni tributarie	Pag. 39
2. Le prove	Pag. 42
2.1 Le prove precostituite: il documento scritto, l'atto pubblico e la scrittura privata	Pag. 45
2.2 Le prove costituende: la confessione, l'ispezione, la relazione e la consulenza tecnica	Pag. 50
2.3 Preclusioni probatorie: il giuramento e la testimonianza	Pag. 54
2.4 Le dichiarazioni di terzi	Pag. 56
3. Prova per presunzione	Pag. 59
3.1 Gli indizi	Pag. 64
3.1.1 I documenti la cui efficacia probatoria non è regolata dagli	

artt. 2699-2720 c.c.	Pag. 66
3.1.2 Le risultanze delle prove assunte in un diverso giudizio ed in altri procedimenti	Pag. 67
3.1.3 Le perizie extra giudiziali	Pag. 68
3.1.4 Il comportamento delle parti	Pag. 69
4. L'onere della prova nel processo tributario	Pag. 70
CAPITOLO 3: LE PROVE ACQUISITE ILLEGITTIMAMENTE	Pag. 75
1. Il problema delle prove acquisite illegittimamente e l'applicabilità dell'art. 191 c.p.p. all'accertamento tributario	Pag. 75
2. Le irregolarità commesse nella fase istruttoria	Pag. 77
2.1 L'istituto dell'autorizzazione	Pag. 80
2.2 Il difetto di motivazione dell'autorizzazione	Pag. 82
2.3 La violazione delle norme costituzionali poste a tutela dei diritti fondamentali	Pag. 83
2.4 Il ruolo del consenso da parte del contribuente	Pag. 86
3. Utilizzabilità delle prove acquisite irrualmente e il loro valore probatorio	Pag. 89
3.1 Utilizzabilità delle prove acquisite nei confronti di soggetti terzi	Pag. 90
3.2 Trasmissione e utilizzabilità dei dati acquisiti dal processo penale	Pag. 91
3.3 Trasmissione e utilizzabilità dei dati bancari	Pag. 93
4. Il principio di invalidità derivata dell'atto finale come sanzione	Pag. 94
4.1 Le sanzioni di nullità, annullabilità e l'incostituzionalità	Pag. 96
4.2 Tutela immediata e tutela differita	Pag. 98
4.3 L'interesse legittimo e l'azione di risarcimento	Pag. 99
5. La verifica dell'attendibilità delle prove a processo	Pag. 101
6. La posizione della dottrina e della giurisprudenza	Pag. 103
CONCLUSIONE	Pag. 109
BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	Pag. 111

Introduzione

Il presente lavoro è dedicato all'analisi dei poteri istruttori esercitabili dall'Amministrazione nel corso dell'accertamento tributario, delle tipologie di prove, della loro ammissibilità al processo, e nello specifico, dell'utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite.

L'obiettivo di questa tesi di laurea è anche quello di mettere in evidenza i limiti stabiliti dal legislatore per il corretto esercizio dei poteri e l'iter da seguire per una corretta acquisizione degli elementi probatori da poter utilizzare nel processo tributario, così da non ledere i diritti del contribuente tutelati costituzionalmente.

Nel primo capitolo, denominato "*I poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*", verranno presentati brevemente i soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta e verrà trattato il tema dei controlli che vengono effettuati nei confronti dei contribuenti, che possono essere automatizzati, formali e sostanziali, volti a trovare possibili illeciti tributari. Verrà fornita un'analisi dei poteri che possono essere esercitati dall'Amministrazione e dalla Guardia di Finanza nella fase istruttoria, previsti dalla legge; essi sono la richiesta di esibizione e trasmissione di atti e documenti, la richiesta di fornire dati e notizie, invitare il contribuente a comparire di persona o a mezzo di un rappresentante, ed infine procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente; di conseguenza si parlerà anche delle necessarie autorizzazioni da rilasciare per esercitare tali poteri.

Si parlerà dei principi ai quali si deve attenere l'azione degli organi in tutela dei diritti e libertà dei contribuenti, e i momenti in cui possono intervenire nel procedimento. L'esercizio dei poteri può essere esplicito anche nei confronti di soggetti terzi, vedremo in che modo e in quale misura.

Nella seconda parte dell'elaborato, denominata "*Le prove nel processo tributario*", si affronterà il tema dell'acquisizione e dell'ammissibilità delle prove al processo. Verranno analizzati i poteri delle Commissioni tributarie e la natura giuridica del processo.

Ci si occuperà delle diverse tipologie di prove esistenti, divisibili in prove precostituite e costituende, e il tema delle presunzioni e degli indizi. In particolare, ci si focalizzerà sulle preclusioni probatorie in ambito tributario, che sono il giuramento e la testimonianza, analizzando invece l'ammissibilità e l'utilizzabilità o meno delle

dichiarazioni rese da terzi e del loro valore indiziario, e si vedrà che sarà il giudice a valutare gli elementi forniti, in base al proprio libero convincimento. Infine, si analizzerà su chi ricada l'onere della prova.

Infine, il terzo e ultimo capitolo intitolato “*Le prove acquisite illegittimamente*” è riservato all'analisi delle conseguenze derivanti dall'irregolarità dell'attività istruttoria, specialmente quando vengano violate le norme costituzionali poste a tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

Verrà esaminata la questione dell'utilizzabilità o meno delle prove acquisite irritualmente e le conseguenze derivanti in caso di mancata autorizzazione o di irregolarità nel suo rilascio o nella motivazione. A tal riguardo, verranno esaminate le posizioni contrastanti della dottrina e della giurisprudenza, trattando anche l'applicabilità dell'articolo 191 del Codice di procedura penale all'accertamento tributario.

Si affronterà la questione della trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o di un processo penale nel caso di mancata autorizzazione da parte dell'Autorità giudiziaria; si vedrà che è ammesso il trasferimento nel procedimento tributario anche nel caso di mancanza di autorizzazione, in quanto tale atto è posto esclusivamente a tutela delle indagini penali e del segreto istruttorio, e non ha alcuna finalità di tutela nei confronti del contribuente.

CAPITOLO PRIMO

I POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE

FINANZIARIA

1. I soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta

Per definire il rapporto giuridico d'imposta si parla di “*rapporto di imposta*”¹: la relazione esprime da un lato l'obbligo del soggetto passivo di corrispondere l'imposta, qualora si verifichino i presupposti previsti dalla normativa, e dall'altro, il diritto del soggetto attivo impositore di riscuoterla.

Per quanto riguarda il primo, esso è il debitore, colui che deve adempiere a degli obblighi formali, come la presentazione della dichiarazione e il pagamento delle imposte, in ragione della propria capacità contributiva²; da questo si desume quindi che l'imposizione è di tipo personale, collegata strettamente ai mezzi finanziari a disposizione per assolverla. Essa è anche l'espressione economica del principio di eguaglianza, per il quale la partecipazione di tutti alle spese pubbliche concorre anche come fine solidaristico e sociale.

L'obbligazione sorge nel momento in cui si verificano i fatti o le situazioni richieste come presupposto dalle norme d'imposta, che sono riferibili al contribuente, solitamente persona fisica o giuridica; per quanto riguarda gli enti non personificati, essi godono di un'autonomia patrimoniale e ne risulta quindi che i titolari dei diritti ed obblighi siano le persone fisiche che ne fanno parte, e non l'ente stesso.

Il soggetto attivo invece è il creditore dell'obbligazione tributaria ed è dotato di potere impositivo, di conseguenza gli competono i poteri di controllo, accertamento e riscossione del tributo. Si tratta dell'Amministrazione Finanziaria, alla quale è attribuita la funzione di imposizione dei tributi, di determinazione degli imponibili ed imposte sulla base delle acquisizioni, le quali possono essere condizionate, come si vedrà in seguito, anche dal comportamento del contribuente.

Non sempre il soggetto attivo che applica il tributo coincide con quello che lo accerta e lo riscuote³; a volte lo affida a terzi (il c.d. esattore o concessionario), i quali

¹ A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.

² L'art. 53 della Costituzione italiana dispone: “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, V edizione, Padova, 2005, 263.

non possiedono il potere di imposizione, quindi non diventano loro stessi titolari del credito, ma hanno solo il potere di riscuoterlo.

L'illecito è evidenziabile solo a seguito di accurati esami di documenti contabili, di controlli incrociati e di specifiche e complesse ricerche; titolari di poteri di indagine e deputati all'accertamento dei reati tributari sono in primo luogo gli uffici competenti delle diverse imposte; poteri analoghi però spettano anche ad altri organi, tra i quali la Guardia di Finanza, che può indagare sia di propria iniziativa, sia su richiesta degli uffici.

L'Amministrazione Finanziaria provvede alla determinazione del tributo dovuto dal contribuente in assenza di discrezionalità amministrativa; da questo si evince che l'ente impositore è titolare di una funzione pubblica⁴ e non di un semplice diritto di credito, data l'evidente natura vincolata⁵ delle sue azioni, le quali infatti non possono andare oltre gli spazi consentiti dalla legge. La discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria si manifesta solo in alcuni momenti come la concessione della sospensione dell'atto impositivo, la rateizzazione e, seppur in maniera limitata, per l'individuazione dei contribuenti da assoggettare al controllo⁶. Qualora avvenisse l'esercizio di poteri che eccedono i limiti imposti dalla norma, l'azione dell'Amministrazione Finanziaria presenterebbe vizi di legittimità, quali incompetenza, eccesso di potere e violazione di legge.

L'Amministrazione Finanziaria⁷ si divide tra uffici centrali e periferici, e si occupa principalmente di assistenza, di informazione ai contribuenti, dell'accertamento, amministrazione e riscossione dei tributi, del contrasto all'evasione fiscale, dell'interpretazione delle norme con l'emissione di circolari, e della gestione del

⁴ Cass., SS.UU., sent. 8 aprile 2010, n. 8313, la Corte, nel caso di delega a soggetti privati del potere impositivo in relazione alla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani nella Regione Sicilia, ha chiarito che: *“il potere impositivo è espressione della sovranità dello Stato, in generale, e della posizione di supremazia degli enti pubblici locali rispetto ai cittadini amministrati, nell'ambito di un rapporto giuridico di tipo pubblicistico, rispetto al quale il cittadino è garantito dalle procedure legali e democratiche in base alle quali il potere impositivo deve essere esercitato”*.

⁵ A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 276.

⁶ La scelta dei contribuenti da controllare avviene attraverso il sistema di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministero delle Finanze, che si combinano a seconda delle situazioni e del tipo di soggetto (grandi contribuenti, medie imprese, imprese minori, lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche).

⁷ È stata riformata a seguito della legge n. 59 del 5 marzo 1997 e dal D. L.gs n. 300 del 30 luglio 1999 (Riforma dell'organizzazione del Governo) e a seguito dei due D.M., rispettivamente del 20 dicembre 2000 e 20 marzo 2001.

contenzioso tributario. Al vertice si trova il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con competenze in materia di politica economica, politica finanziaria, politica fiscale e bilancio, con funzioni di indirizzo e controllo. Tra i compiti del Ministero c'è quello di controllare e gestire le entrate dello Stato e le spese pubbliche; per farlo, gli sono state collegate quattro Agenzie fiscali, che si occupano quindi della parte tecnico-operativa: l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia del Demanio, l'Agenzia delle Dogane e Monopoli, e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Esse sono dotate di autonomia regolamentare, organizzativa, amministrativa, patrimoniale e finanziaria. Il Ministero rimane del tutto estraneo alla gestione del rapporto nonostante sia esso il titolare dell'obbligazione d'imposta, e quindi del relativo credito.

In breve, l'Agenzia delle Entrate ha competenza in materia di entrate tributarie, di diritti erariali, materia ipotecaria e catastale, per le quali si occupa della gestione, dell'accertamento e del contenzioso.

Dal 2017 è stato istituito l'ente pubblico economico⁸ Agenzia delle Entrate-Riscossione⁹, strumentale all'Agenzia delle Entrate e sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Si occupa della riscossione a livello nazionale; può svolgere l'intera sequenza delle attività riguardanti le prestazioni impositive, dalla fase istruttoria a quella contenziosa¹⁰.

L'Agenzia delle Dogane e Monopoli, divisa in compartimenti doganali, ha competenza in materia di tributi e servizi doganali, giochi, tabacchi, accise su produzione e consumi, prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extra-tributari nelle aree di competenza, e sulle controversie connesse agli scambi internazionali.

Infine, l'Agenzia del Demanio si occupa della gestione, amministrazione e valorizzazione degli immobili di proprietà dello Stato, in sinergia con le Istituzioni e gli enti territoriali. L'obiettivo è assicurare il corretto utilizzo dei beni, massimizzare il valore economico con opere di manutenzione e riqualificazione e tutelare la conservazione degli

⁸ Per ente pubblico economico si intende un ente dotato di propria personalità giuridica, proprio patrimonio e proprio personale dipendente. Gli enti pubblici economici svolgono attività di interesse pubblico ma lo fanno in un regime concorrenziale con le altre imprese del territorio, infatti sono considerati essi stessi delle vere e proprie imprese, sottoposte al Diritto Privato.

⁹ Con l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016 viene istituita l'Agenzia Entrate-Riscossione, che ha sostituito il precedente Agente della Riscossione, nonché Equitalia.

¹⁰ Art. 62, D.Lgs. n. 300/1999: *“l'agenzia è competente in particolare a svolgere i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali già di competenza del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze o affidati alla sua gestione in base alla legge o ad apposite convenzioni stipulate con gli enti impositori”*.

edifici che possiedono un elevato valore storico e artistico.

Per quanto riguarda i militari della Guardia di Finanza, nella loro qualità di ufficiali ed agenti di Polizia tributaria¹¹, hanno attribuzioni e poteri analoghi a quelli degli appartenenti agli Uffici finanziari, ma rispetto a questi ultimi, che hanno competenza specifica solo nei rispettivi settori impositivi, hanno competenza generale in tutti i settori tributari. Inoltre rivestono la qualifica di Ufficiali e Agenti di Polizia Giudiziaria, il che impone loro l'obbligo di riferire, senza ritardo, all'Autorità giudiziaria la notizia di reato della quale siano venuti a conoscenza nel corso della loro attività ispettiva¹², nonché di assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale (con l'osservanza delle disposizioni del Codice di procedura penale¹³).

I militari della Guardia di Finanza adempiono al primo dei loro compiti istituzionali, affidatigli dall'art. 1 della legge 23 aprile 1959, n. 189, che è quello di prevenire, ricercare e denunciare le violazioni alle norme finanziarie; essi infatti avendo competenza generale in materia tributaria, possono:

- procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche;
- invitare gli esercenti imprese, arti o professioni a comparire, per esibire documenti e scritture o fornire dati e notizie;
- inviare questionari;
- richiedere informazioni alle amministrazioni dello Stato, alle società ed enti di assicurazione o che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria;
- richiedere copie o estratti di atti e documenti depositati presso notai;
- richiedere, previa autorizzazione del Comandante di zona, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione sui rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario;
- richiedere, previa autorizzazione del Comandante di zona, alle aziende e istituti di credito e all'amministrazione postale, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi;

¹¹ Per approfondimenti sull'organo di polizia giudiziaria v. S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari, profili sostanziali e processuali*, p. 205.

¹² V. art. 347 del Codice di procedura penale.

¹³ V. art. 220 delle disposizioni di attuazione del Codice di procedura penale.

- richiedere ai suddetti enti dati e notizie relativi agli stessi mediante questionari.

Per evitare duplicazioni dell'attività ispettiva, è stato introdotto l'obbligo di coordinamento preventivo¹⁴ tra gli uffici II.DD.¹⁵, gli uffici Iva e la Guardia di Finanza. Sono previsti appositi accordi che prevedono l'onere di scambiarsi telematicamente e preventivamente i dati che riguardano l'attività di verifica che si sta per intraprendere, nonché la possibilità di richiedere all'organo procedente la trasmissione degli elementi acquisiti¹⁶.

Infine, possono essere coinvolti anche altri organi, come l'anagrafe tributaria, il servizio centrale degli ispettori tributari, gli ispettori compartimentali e il comitato esecutivo per l'applicazione delle norme antielusive. A tali organi spettano solo i poteri specifici attribuiti dalle singole leggi, invece la polizia tributaria, come detto sopra, ha competenza di carattere generale per l'accertamento delle violazioni alle leggi tributarie¹⁷.

2. La fase istruttoria nel procedimento tributario

I poteri d'indagine¹⁸, di carattere conoscitivo ed autoritativo¹⁹, sono finalizzati all'acquisizione di dati, informazioni e notizie, presso i contribuenti o terzi, relativi alla verifica dell'adempimento degli obblighi contributivi, alla raccolta di prove dei fatti rilevanti ai fini dell'accertamento, all'irrogazione delle sanzioni. Tali poteri sono utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria e dalla Guardia di Finanza nel corso del procedimento di accertamento e sono necessari in un ordinamento tributario basato sulla autodeterminazione ed autoliquidazione delle imposte. Gli elementi raccolti nelle indagini servono in *primis* per le decisioni "interne" all'istruttoria, come per la scelta della direzione in cui orientare le ricerche e quali altri poteri impiegare; in questa fase gli uffici possono impiegare non solo gli elementi raccolti nell'esercizio di poteri coercitivi, ma tutti quelli legittimamente acquisiti, tra i quali quelli forniti spontaneamente dal contribuente o da terzi.

¹⁴ V. il c.d. Decreto Sviluppo, art. 7 in materia di semplificazione fiscale, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70.

¹⁵ Imposte dirette.

¹⁶ Art. 33, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600/73 e art. 63, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/72.

¹⁷ Art. 34, legge 7 gennaio 1929, n. 4.

¹⁸ Le norme che disciplinano i poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria sono contenute negli artt. 51, 52, e 63 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di Iva, e per ciò che riguarda le imposte sui redditi negli artt. 31 e 32 del D.P.R. n. 600/1973.

¹⁹ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 937.

L'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza procedono all'individuazione dei singoli contribuenti verso i quali esercitare i poteri ispettivi attenendosi a dei criteri selettivi stabiliti nei decreti di programma emanati annualmente dal Ministero delle Finanze e pubblicati in Gazzetta Ufficiale²⁰: solitamente opera la selezione mediante il ricorso dell'analisi del rischio, nelle situazioni di maggior rilievo economico e con rischio di evasione (ad esempio oscillazioni dei redditi conseguiti, consumi superiori alle entrate, incongruenze nei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi) per stabilire un ordine di priorità con cui poi procedere all'individuazione dei soggetti da indagare²¹. Tuttavia possono eseguire controlli di propria iniziativa, in quanto ci sono dei decreti ministeriali che lasciano una sfera di discrezionalità agli Uffici, nei confronti dei soggetti che presentino indizi di pericolosità fiscale²².

Il convincimento del giudice potrebbe basarsi in primo luogo sulla modalità di conduzione dell'istruttoria: il grado di convincimento è tanto più elevato quanto più precise e complete sono le indagini espletate. Quindi un alto grado di scrupolosità dell'Amministrazione Finanziaria può indurre il convincimento del giudice circa la fondatezza o infondatezza della questione²³. È bene sottolineare che nessuna norma obbliga lo svolgimento dell'istruttoria in maniera completa prima di notificare l'avviso di accertamento; esso è frutto della valutazione degli elementi acquisiti nel corso dell'attività istruttoria, e non vi è la certezza che la prosecuzione di essa non avrebbe consentito di acquisire ulteriori elementi. Ciò che è importante è che l'avviso di accertamento sia fondato sulla base dei mezzi probatori che si sono acquisiti in modo legittimo. D'altro lato il contribuente, di fronte ad un'attività istruttoria incompleta ed insufficiente, può contestare il mancato espletamento di indagini su fatti tali da criticare le conclusioni cui è giunta l'Amministrazione Finanziaria, che si sarebbero altrimenti ottenute con l'utilizzo dell'ordinaria diligenza nell'esercizio dell'autorità amministrativa²⁴.

Dei poteri istruttori si possono fare varie classificazioni: oltre alla distinzione tra l'imposizione di un *facere* o di un *pati*²⁵, vi è quella tra poteri intesi ad acquisire

²⁰ COMIO, *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3582.

²¹ Circolare del 9 aprile 2009, n. 13/E.

²² L'Amministrazione deve prestare particolare attenzione ai segnali di probabile evasione, come le imprese in perdita sistemica o con un ciclo di vita molto breve, o ad esempio ai professionisti che versano in contanti nel loro conto corrente più di quanto dichiarino.

²³ Per approfondire, cfr. G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, p. 209; R. LUPI, *Diritto tributario*, p. 166.

²⁴ In questi termini, R. LUPI, *L'onere della prova*, p. 307.

²⁵ Cui corrisponde quella tra richieste di informazioni o documenti, da fornire all'ufficio

informazioni relative a un certo soggetto o ad una categoria, e quella tra poteri esercitati nei riguardi del contribuente o di terzi. Emerge, dalle combinazioni delle singole norme che disciplinano l'esercizio dei poteri, che l'Amministrazione Finanziaria può:

- procedere alla esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche;
- invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e notizie ovvero per esibire o trasmettere atti e documenti;
- inviare questionari per l'acquisizione di dati e notizie;
- richiedere a soggetti terzi, anche all'Amministrazione dello Stato, che effettuano riscossioni e pagamenti, dati e notizie per singoli soggetti o per categoria;
- avviare, previa apposita autorizzazione, indagini finanziarie nei confronti di soggetti preventivamente individuati, attraverso specifiche richieste da inoltrare agli intermediari finanziari.

Gli strumenti previsti sono quindi essenzialmente degli ordini, indicati come “inviti” (a comparire presso gli uffici, ad esibire o trasmettere documenti e registri, a rispondere a questionari, ecc.) o “richieste”, la cui inosservanza è punita con pene pecuniarie²⁶. Deve essere indicato il motivo degli inviti a comparire e della richiesta di esibizione e trasmissione dei documenti²⁷. Dati e notizie possono essere richiesti a soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo²⁸. Infine, possono invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti, concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente, e a fornire i chiarimenti relativi²⁹.

Tutte le attività ispettive compiute quotidianamente durante l'accesso, le richieste fatte e le risposte ottenute devono essere descritte cronologicamente e dettagliatamente dai soggetti precedenti nel c.d. “processo verbale di verifica”.

Al termine delle operazioni di accesso, ispezione e verifica, i funzionari dell'Amministrazione Finanziaria o la Polizia tributaria procedono alla redazione di un documento, il processo verbale di constatazione (P.V.C.). È un atto pubblico ufficiale

comprendo personalmente o trasmettendoli, e la ricerca diretta effettuata tramite accessi, ispezioni e verifiche. R. LUPI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1992, p. 170.

²⁶ V. artt. 53 del D.P.R. n. 600/73 e 47 del D.P.R. n. 633/72.

²⁷ V. artt. 32, comma 1, nn. 2 e 3, del D.P.R. n. 600/73 e 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/72.

²⁸ V. artt. 32, comma 1, nn. 5 e 8, del D.P.R. n. 600/73 e 51, comma 2, n. 5, del D.P.R. n. 633/72.

²⁹ V. artt. 32, comma 1, n. 8 *bis*, del D.P.R. n. 600/73 e 51, comma 2, n. 4, del D.P.R. n. 633/72.

obbligatorio, deve essere necessariamente redatto per concludere l'esercizio dei poteri istruttori. Costituisce l'unica prova a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per dimostrare la fondatezza dei rilievi mossi, considerando che i fatti non verbalizzati non possono essere dimostrati in altro modo. La sua funzione è quella di portare a conoscenza degli uffici finanziari le violazioni normative compiute dal contribuente che sono state accertate durante le indagini³⁰.

Il P.V.C. contiene l'esito delle operazioni di controllo effettuate e le eventuali contestazioni nei confronti del contribuente; può inoltre contenere possibili sue dichiarazioni, in tal modo gli è riconosciuta la possibilità di rappresentare e di segnalare delle situazioni, di chiarire delle circostanze, facendo valere il c.d. diritto alla difesa, costituzionalmente sancito.

Nel dettaglio il P.V.C. deve indicare le generalità dell'autore di ogni violazione e gli elementi probatori che hanno permesso la sua identificazione; dovrà contenere l'esposizione della situazione sussistente al momento della constatazione della violazione, evidenziando in maniera dettagliata tutti gli elementi che possono risultare utili agli Uffici finanziari, allo scopo di appurare la colpevolezza dell'autore della violazione.

Esso svolge inoltre una funzione di garanzia, perché viene redatto in presenza del contribuente e deve essere sottoscritto dallo stesso. Tale sottoscrizione è espressione della sua collaborazione alla redazione del processo verbale, ponendosi come dimostrazione della presa visione dell'atto da parte del destinatario delle operazioni di verifica fiscale descritte nell'atto. Alle dichiarazioni rese dal contribuente in sede di verifica, e da esso sottoscritte nel P.V.C., si riconosce valore di confessione stragiudiziale³¹; nel caso in cui si rifiuti di sottoscriverlo, deve esserne indicato il motivo; inoltre la parte ha sempre diritto ad averne una copia, e nel caso la rifiuti, sarà conservata agli atti d'Ufficio. L'atto è comunque produttivo di effetti giuridici, ma avverso di esso non si può porre ricorso alle Commissioni tributarie.

Quando l'Amministrazione Finanziaria ha avuto conoscenza del P.V.C., lo esamina e, se ne condivide le conclusioni dei verbalizzanti, provvede ad emettere un avviso di accertamento, che è la conseguenza diretta dell'azione istruttoria, basato sugli elementi contenuti nel P.V.C.

³⁰ V. art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

³¹ Ai sensi degli artt. 2733 e 2735 del Codice civile la confessione stragiudiziale forma piena prova contro colui che l'ha resa.

Una delle forme di tutela del contribuente, durante la verifica fiscale³², è la possibilità di comunicare entro sessanta giorni dal rilascio della copia del P.V.C., osservazioni e richieste che dovranno poi essere esaminate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emesso prima della scadenza dei sessanta giorni, pena la sua illegittimità, salvo che non sia giustificato da motivazioni di comprovata urgenza.

In esso dovranno essere specificate le ragioni giuridiche su cui si fondano le contestazioni al contribuente, imputandogli le violazioni rilevate. È l'atto mediante il quale l'Amministrazione Finanziaria manifesta la pretesa impositiva nei confronti del contribuente all'interno di un'obbligazione tributaria. Esso determina la quantità dell'imponibile di rettifica della dichiarazione. L'avviso di accertamento deve rispondere ai vincoli posti dalla legge, in particolare dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del Contribuente³³, che riguarda la chiarezza e la motivazione degli atti; deve cioè contenere la motivazione, le indicazioni dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni e del responsabile del procedimento, le modalità e il termine di impugnazione, nonché l'autorità presso la quale è possibile promuovere un riesame o ricorrere in caso di atti impugnabili. Tutti gli accertamenti sono notificati al contribuente mediante il relativo "avviso"³⁴ e sono atti impugnabili davanti alle Commissioni, ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992.

2.1 Il rilascio delle autorizzazioni

Le autorizzazioni hanno un ruolo preparatorio rispetto all'esercizio dei poteri istruttori, attuando un controllo preventivo sui presupposti per la loro corretta esplicazione. L'esistenza e validità dell'autorizzazione condizionano la sussistenza e la regolarità delle indagini, e l'utilizzabilità delle violazioni tributarie eventualmente riscontrate, del materiale e delle informazioni raccolti tramite esse.

³² In applicazione del principio di collaborazione tra Fisco e contribuente, l'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente dice che *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza."*

³³ Legge n. 212/2000.

³⁴ Art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 56, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Le autorizzazioni presentano una duplice prospettiva, da una parte la garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa, dall'altra la tutela di quelle posizioni giuridiche soggettive fondamentali o dotate di particolare rilevanza, sulle quali incide l'esercizio dei poteri ispettivi.

In ambito di rilascio di autorizzazioni, particolare rilevanza riveste la graduazione dell'intensità della tutela, in ragione dell'interesse privato che è minacciato dall'utilizzo dei poteri istruttori. Oltre che all'esame della regolarità formale della richiesta relativa ad una determinata attività istruttoria, l'organo dotato del potere autorizzante deve effettuare delle valutazioni per il rilascio dell'autorizzazione, e anche della motivazione che deve fornire³⁵. Per quanto riguarda quest'ultima, essa deve contenere la descrizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno condotto al rilascio dell'autorizzazione; permette al soggetto che è portatore degli interessi lesi dall'attività istruttoria il riscontro delle valutazioni, di legittimità o, in caso, di merito, effettuate dall'organo autorizzante; è quindi indispensabile per verificarne l'esistenza, la fondatezza e la compiutezza. In altre parole, il rilascio dell'autorizzazione assicura che il sacrificio di detti interessi avvenga nel rispetto di quanto previsto dalla legge.

I soggetti legittimati al rilascio delle autorizzazioni sono:

- il Capo dell'Ufficio o il Comandante di zona della Guardia di Finanza;
- un organo sovra-ordinato;
- l'Autorità giudiziaria.

Nel caso in cui ci siano in gioco interessi di rango meno elevato, il compito di rilasciare l'autorizzazione è assegnato ad un organo sovra-ordinato gerarchicamente, oppure al capo dell'Ufficio al quale appartengono i funzionari che materialmente svolgono l'indagine.

Le autorizzazioni rilasciate dal capo dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dal Comandante di zona della Guardia di Finanza; sono quelle previste per:

- procedere agli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali³⁶;
- per prolungare di trenta giorni gli accessi;
- per tornare presso i locali del contribuente una volta decorso il periodo di permanenza ordinario, eventualmente prorogato³⁷.

³⁵ Art. 7, comma 1, dello Statuto.

³⁶ Art. 52, primo comma, del D.P.R. n. 633/72.

³⁷ Art. 12, comma 5, dello Statuto.

Nel caso di accesso in locali destinati all'esercizio di arti e professioni è richiesta la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

Le autorizzazioni di un organo sovra-ordinato (come il Direttore centrale dell'accertamento, la Direzione regionale delle entrate, o il Comandante regionale della Guardia di Finanza), sono quelle previste per:

- richiedere alle banche, Poste, intermediari finanziari e simili, i dati, le notizie e i documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, compresi i servizi prestati con i loro clienti, nonché le garanzie prestate a terzi³⁸;
- per richiedere ad Autorità ed enti notizie, dati, documenti ed informazioni di natura creditizia, finanziaria ed assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi³⁹;
- per procedere all'accesso presso banche e Poste allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie già richiesti, quando questi non sono stati trasmessi nei termini stabili o l'Ufficio abbia fondati sospetti che quelli trasmessi siano incompleti o inesatti⁴⁰.

Infine, se ci sono dei diritti fondamentali della persona a rischio, riconosciuti e protetti dalla Costituzione (come il diritto alla inviolabilità della persona di cui all'art. 13 Cost., minacciato dalle perquisizioni personali, il diritto alla inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 Cost., minacciato dagli accessi, il diritto alla segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione di cui all'art. 15 Cost., minacciato dall'apertura di plichi sigillati, borse e simili), il compito di rilasciare l'autorizzazione spetta all'Autorità giudiziaria, in particolare dal Procuratore della Repubblica⁴¹, come quelle previste per:

- procedere all'accesso in locali che, oltre ad essere destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali, sono anche adibiti ad abitazione⁴²;

³⁸ Art. 32, primo comma, n. 7, del D.P.R. n. 600/73 e art. 51, secondo comma, n. 7, del D.P.R. n. 633/72.

³⁹ Art. 32, primo comma, n. 7-bis, del D.P.R. n. 600/73 e art. 51, secondo comma, n. 7-bis, del D.P.R. n. 633/72.

⁴⁰ Art. 33, secondo comma, del D.P.R. n. 600/73 e art. 52, undicesimo comma, del D.P.R. n. 633/72.

⁴¹ *“L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è un atto amministrativo discrezionale. Deve essere motivato ed è sindacabile dal giudice tributario sia sotto il profilo dell'adeguatezza della motivazione, sia sotto il profilo della correttezza della valutazione fatta a riguardo dei gravi indizi di evasione così come prospettati dall'Amministrazione Finanziaria. Per tale motivo non può mai essere concessa sulla base di notizie anonime e se è illegittima le prove reperite non possono essere utilizzate.”* F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018.

⁴² Art. 52, primo comma, del D.P.R. n. 633/72.

- per procedere nel corso di un accesso a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili;
- per procedere all'esame di documenti relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale⁴³.

Nel caso di accesso nei locali destinati esclusivamente ad abitazione, la Corte di Cassazione ha rilevato che l'autorizzazione «*mira a conciliare la rilevanza che la Carta costituzionale attribuisce alla tutela del domicilio di ogni cittadino della Repubblica, la cui inviolabilità è espressamente riconosciuta dall'art. 14⁴⁴ della Costituzione, con l'esigenza dell'acquisizione degli elementi di riscontro di una supposta evasione fiscale, al fine di evitarne l'occultamento o la distruzione*»⁴⁵. Ne consegue che il rilascio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è subordinato alla sussistenza di gravi indizi di violazione delle norme impositive, in carenza o in assenza dei quali i dati acquisiti durante l'accesso sono inutilizzabili⁴⁶.

L'inviolabilità dei suddetti articoli non è assoluta; essa non è sinonimo di “impenetrabilità”, ma entro certi limiti possono sottostare agli interventi disposti dall'Autorità giudiziaria e amministrativa⁴⁷. L'art. 13 Cost. vieta qualsiasi forma di intromissione nella sfera della libertà personale che non sia disposta per atto motivato dall'Autorità giudiziaria e «*nei casi e modi previsti dalla legge*»; analogamente dispone l'art. 14 per la libertà domiciliare, il quale aggiunge al comma 3 che gli accertamenti e le ispezioni per fini fiscali «*sono regolati da leggi speciali*»⁴⁸; ed infine l'art. 15 ammette limitazioni alla libertà ed alla segretezza della corrispondenza solo per atto motivato dell'Autorità giudiziaria «*con le garanzie stabilite dalla legge*».

All'interno di questi confini, gli interventi pubblici sono da considerare temporanee restrizioni all'esercizio dei diritti di libertà; infatti i diritti vantati dal soggetto indagato sono destinati a riespandersi una volta concluso l'iter ispettivo.

Al di fuori dei confini, essi diventano vere e proprie violazioni; bisogna sempre

⁴³ Art. 52, terzo comma, del D.P.R. n. 633/72.

⁴⁴ L'art. 14 della Costituzione italiana dice che “*il domicilio è inviolabile*”; ammette però ispezioni, perquisizioni e sequestri purché siano nei casi e modi stabiliti dalla legge, come ad esempio la garanzia dell'autorizzazione motivata rilasciata dall'Autorità giudiziaria.

⁴⁵ Cass., Sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836.

⁴⁶ Per approfondimenti sulle autorizzazioni nelle indagini tributarie v. G. ZIZZO, *Corr. Trib.*, 2009, 3565.

⁴⁷ Per approfondimenti v. A. VIOTTO, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, *Riv. Dir. Trib.*, 2001, p. 55.

⁴⁸ V. legge 7 gennaio 1929, n. 4.

tenere a mente che secondo l'art. 23 Cost., nessuna prestazione personale può essere imposta se non in base alla legge. Per i casi in cui i poteri non interferiscano con le libertà garantite dagli artt. 13, 14, 15 e 23 Cost., soccorre il principio di legalità: i provvedimenti amministrativi devono essere dotati di una base legale e devono essere oggetto di predeterminazione quanto alla forma, al contenuto, agli obiettivi e agli interessi da soddisfare. Qualora l'Amministrazione esercitasse poteri non previsti o al di fuori dei limiti legislativi, l'azione amministrativa si connoterebbe nei tratti di illegittimità.

3. I controlli automatici, formali e sostanziali

Le tipologie di controlli che stiamo per analizzare possono essere classificate⁴⁹ in:

- controlli di coerenza interna: sono finalizzati a verificare l'attendibilità dell'insieme dei documenti amministrativo-contabili, posti in essere dal contribuente sottoposto a controllo o verifica;
- controlli di coerenza esterna: anche detti “controlli incrociati”, eseguiti presso altri soggetti al fine di verificare la corrispondenza dei dati indicati dal contribuente verificato;
- controlli sull'esatta interpretazione ed applicazione della normativa: i riscontri normativi sono finalizzati a verificare l'esatta applicazione ed interpretazione delle norme tributarie da parte del contribuente;
- controlli sulle procedure: prendono in esame procedure contabili e decisionali normalmente adottate dal contribuente verificato, al fine di rilevare anomalie sintomatiche di eventuali irregolarità.

Il controllo delle dichiarazioni dei redditi si articola in tre fasi, temporalmente distinte.

La prima fase, disciplinata dall'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973, la c.d. liquidazione o controllo automatico, si effettua entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo⁵⁰ e interessa tutte le dichiarazioni presentate. Consiste in un mero controllo cartolare generalizzato, che viene svolto

⁴⁹ Cfr. Comando generale della Guardia di Finanza, *Istruzione sull'attività di verifica*, I Volume, Roma, 1998, 213.

⁵⁰ Questo termine non è da considerarsi perentorio, sono infatti validi anche i controlli effettuati oltre tale termine; v. art. 28 della legge n. 449/1997.

attraverso procedure automatizzate dall'Amministrazione Finanziaria. Questo controllo non presuppone nessuna attività istruttoria da parte degli Uffici ed alcuna valutazione sulla fedeltà delle dichiarazioni presentate; essa infatti è una verifica della correttezza di quanto dichiarato, basata esclusivamente sui fatti risultanti e sui dati ricavati direttamente dalle dichiarazioni e di quelli in possesso dall'anagrafe tributaria. Consente all'Amministrazione Finanziaria di operare rettifiche individuate dal secondo comma del citato art. 36 *bis*, cioè:

- correggere gli errori materiali e di calcolo, commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi⁵¹, e del riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le deduzioni dal reddito, le detrazioni d'imposta, ed i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti effettuati (a titolo di acconto e saldo), e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

I dati contabili risultanti dal controllo cartolare automatizzato *«si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta⁵²»*.

L'esito dell'attività di controllo deve essere comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta; la comunicazione deve recare la motivazione⁵³ delle ragioni a supporto delle rettifiche operate, per consentire all'interessato di procedere a regolarizzare gli aspetti formali o per fornire eventuali dati o elementi non tenuti presenti in sede di liquidazione⁵⁴; inoltre l'invio della comunicazione ha anche lo scopo di instaurare un

⁵¹ Il riferimento ai contributi ed ai premi non attiene al comparto fiscale, bensì a quelli contributivo ed assicurativo, ma la dichiarazione dei redditi interessa anche tali comparti, come conseguenza della omogeneizzazione delle relative basi imponibili.

⁵² Così dispone il quarto comma dell'art. 36 *bis* del D.P.R. 600/73.

⁵³ Tenendo anche presente che secondo l'art. 7 dello Statuto, tutti gli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere motivati, secondo quanto prescritto nell'art. 3 della legge n. 241/1990, con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione.

⁵⁴ Da tenere presente che l'art. 6 dello Statuto, al comma 5, ha stabilito che qualora sussistessero incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione Finanziaria, prima di procedere all'iscrizione a ruolo, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

rapporto diretto e trasparente con il contribuente⁵⁵.

La motivazione dovrà avere il requisito di chiarezza, specialmente per quanto riguarda l'indicazione dell'Ufficio presso cui è possibile ottenere informazioni complete sull'atto e sul responsabile del procedimento⁵⁶. La comunicazione deve essere fatta anche nel caso in cui l'esito della liquidazione automatica coincida con quanto dichiarato⁵⁷. Questo controllo è propedeutico alla riscossione delle somme, le quali sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo⁵⁸, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione⁵⁹. L'iscrizione può essere evitata pagando le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della suddetta comunicazione, con una contestuale agevolazione sul fronte sanzionatorio (riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative dovute)⁶⁰.

La seconda fase, disciplinata dall'art. 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973, consiste nel controllo formale delle dichiarazioni. Si tratta di un'attività solo eventuale e a campione, in quanto viene effettuata in base a dei criteri selettivi specifici fissati dal Ministero delle Finanze. L'Amministrazione Finanziaria procede al controllo formale entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della presentazione. Anche questo termine non dovrebbe considerarsi perentorio⁶¹. È un controllo diretto alla verifica della correttezza della dichiarazione, in maniera però più approfondita, che quindi va oltre i riscontri automatizzati tra i dati dichiarati o gli elementi acquisibili presso l'Anagrafe tributaria. Infatti l'Ufficio può invitare il contribuente o il sostituto d'imposta a fornire chiarimenti sui dati contenuti nella dichiarazione e ad esibire e trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione⁶², in modo da attestare la

⁵⁵ C.M. 18 maggio 2000, n. 100/E.

⁵⁶ Per approfondimenti sul tema dei controlli automatici e formali v. M. BRUZZONE, *Corr. Trib.*, 2000, 2026; L. MAGISTRO, *Corr. Trib.*, 2001, 54.

⁵⁷ La c.d. "comunicazione di regolarità", vedere la C.M. 18 maggio 2000, n. 100/E. Da notare che questa è estranea all'art. 36 *bis*, che disciplina i controlli automatici, il quale prevede la comunicazione solo quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso da quanto dichiarato.

⁵⁸ Comma 1, Art. 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

⁵⁹ L'iscrizione a ruolo delle somme dovute a termine dell'attività di liquidazione è da considerarsi di natura perentoria. L'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 (termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo) sostituito poi dall'art. 6 del D.Lgs. n. 46/1999 dispone infatti che "le somme dovute dai contribuenti sono iscritte in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza".

⁶⁰ Comma 2, Art. 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

⁶¹ Da vedere le considerazioni fatte nella nota n. 50 riguardo la fase di liquidazione.

⁶² La partecipazione del contribuente resta diretta alla sola acquisizione di documenti o di informazioni desumibili dai dati contenuti nella dichiarazione, e non da elementi esterni che potrebbero essere richiesti solo in seguito all'esercizio dell'ordinaria attività di accertamento. V. P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle*

correttezza dei dati dichiarati. Il contribuente è parte essenziale di questo procedimento, in quanto ci si aspetta che fornisca agli uffici finanziari tutti i chiarimenti richiesti.

A norma dell'art. 6 dello Statuto, non si può chiedere al contribuente l'esibizione o trasmissione di documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente stesso⁶³.

Questo tipo di controllo può riguardare solo alcuni aspetti della dichiarazione, previsti dal citato art. 36 *ter*; si tratta delle ritenute d'acconto scomutate in dichiarazione: l'Ufficio può riscontrarne l'ammontare dichiarato con quello risultante dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta o dalle certificazioni chieste in esibizione ai contribuenti medesimi. Ove le ritenute non risultino affatto, o risultino in misura inferiore, l'Ufficio procede ad escludere, in tutto o in parte, lo scemuto; può poi riguardare le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito: si tratta del mero riscontro con i documenti che ne comprovino il diritto, dei quali non è più prevista l'allegazione alla dichiarazione e che vanno richiesti in esibizione ai contribuenti; può anche trattarsi dell'incrocio con gli elenchi che i soggetti eroganti mutui agrari e fondiari, imprese assicurative ed enti previdenziali, sono tenuti ad inviare all'anagrafe tributaria⁶⁴, che riguardano i soggetti che hanno corrisposto quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali; altro oggetto del controllo formale sono i crediti d'imposta fatti valere nella dichiarazione, la cui spettanza può essere verificata sulla base dei dati contenuti nella dichiarazione stessa ed in quelle precedenti, e in eventuali documenti chiesti in esibizione al contribuente⁶⁵.

Questo controllo non riguarda le irregolarità formali, ma le violazioni sostanziali della normativa tributaria con l'effetto dell'immediato recupero delle maggiori imposte. Ciò dipende anche da come e quanto il contribuente abbia giustificato i dati dichiarati. Si possono presentare le seguenti ipotesi:

- possono essere escluse le ritenute scomutate in sede di dichiarazione;
- possono essere escluse le deduzioni dal reddito;

dichiarazioni, in *Rass. Trib.*, 1997, 1494.

⁶³ L'art. 6 dello Statuto al comma 4 afferma che: *“al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”*.

⁶⁴ Art. 78, comma 25, legge n. 413/1991.

⁶⁵ È da ricordare che in questa fase gli Uffici eseguono solo il controllo di corrispondenze delle ritenute, detrazioni e deduzioni con la documentazione probatoria delle stesse; ogni possibilità di valutare gli elementi dichiarati resta vietata.

- possono essere escluse le detrazioni di imposta;
- possono essere riqualificati i crediti di imposta spettanti;
- possono essere corretti gli errori materiali e di calcolo;
- può essere liquidata la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche ed i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi, risultanti da più dichiarazioni o certificati del sostituto di imposta, presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente.

L'esito del controllo formale viene comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con un atto motivato⁶⁶ che indichi le ragioni che hanno dato luogo alle rettifiche degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente dall'Ufficio, entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione⁶⁷.

Le comunicazioni da inoltrare al contribuente hanno inoltre la triplice finalità di indirizzo, ravvedimento ed anticipazione del contraddittorio, essendo dirette ad evitare la reiterazione di errori, quindi a prevenire il ripetersi di errori da parte del contribuente o del sostituto d'imposta in sede di compilazione delle dichiarazioni e a consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, per le somme che risultano dovute e non versate o versate in ritardo.

Le comunicazioni contenenti l'esito dei controlli automatici e formali, non costituiscono atti impositivi e non sono autonomamente impugnabili davanti alle Commissioni tributarie; gli atti avverso i quali si può proporre ricorso sono tassativamente previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Infine, l'Amministrazione può procedere ad un terzo controllo, di carattere sostanziale, il quale ha l'obiettivo di modificare i redditi dichiarati, perché non ritenuti veritieri, oppure è mirato ad individuare i redditi non dichiarati, attraverso specifici poteri di indagine; i controlli sostanziali sono volti a verificare la reale capacità contributiva del soggetto ed individuarne le violazioni, cioè quei comportamenti antigiusuridici che

⁶⁶ Ricordiamo l'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria previsto dallo Statuto all'art. 7; inoltre per quanto riguarda la motivazione della comunicazione dell'esito dei controlli formali, ne fa riferimento anche il quarto comma dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/73. Prevedono l'indicazione dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a supporto della rettifica. Inoltre, nel caso venga fatto riferimento ad un altro atto, esso dovrà essere allegato alla comunicazione.

⁶⁷ Sempre al quarto comma dell'art. 36 ter, D.P.R. n. 600/73.

determinano una evasione di imposta.

L'esercizio dei poteri risponde ad una finalità prettamente conoscitiva, infatti attraverso essi l'Amministrazione Finanziaria si pone l'obiettivo di acquisire consapevolezza dei fatti economici rilevanti ai fini tributari. Il verificatore di cui parliamo ha poteri investigativi specifici, individuati ed esercitabili solo se si verificano dei presupposti precisi; in carenza di essi o per motivi extra-fiscali la verifica è illegittima in quanto viziata da eccesso di potere. In questi casi, non essendoci ragioni giustificative della verifica, il contribuente può lamentare la violazione dei propri diritti. Lo scopo del legislatore è quindi quello di bilanciare interessi contrapposti, e per farlo mette limitazioni di libertà fondamentali e garanzie personali solo se ricorrono determinati presupposti e finalità previsti dalla legge⁶⁸. Va a favore del contribuente la possibilità di riconoscere, all'inizio della verifica, la sussistenza dell'interesse da parte del Fisco ad esaminare la sua posizione tributaria.

Durante il controllo sostanziale, l'Amministrazione Finanziaria può procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche fiscali. In breve, con il termine "*accesso*" si indica l'ingresso dei verificatori fiscali nei locali dove viene svolta una determinata attività. Con il termine "*ispezione fiscale*" invece, si avvia un'indagine documentale per controllare la regolarità formale dei documenti e i fatti realmente accaduti. Infine, la "*verifica fiscale*" si riferisce all'attività diretta a recuperare materialmente gli elementi necessari per le ispezioni (libri contabili, registri ecc.).

Tuttavia esiste l'accertamento induttivo⁶⁹, lo strumento tramite il quale l'Amministrazione Finanziaria può determinare il reddito d'impresa delle persone fisiche, delle società commerciali, ed il reddito di lavoro autonomo degli artisti e dei professionisti, sulla base di dati e notizie raccolti, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili. L'ufficio può avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (presunzioni semplicissime); in tali circostanze, l'attività dei verificatori sarà volta non all'ispezione della contabilità, ma all'acquisizione degli elementi presuntivi volti a rettificare l'imposta dovuta. In sede di accertamento induttivo è necessario che il procedimento di ricostruzione presuntiva dei ricavi sia attendibile, razionale e privo di vizi logici.

⁶⁸ Diritti e garanzie del contribuente sono contenuti nell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente; la disciplina dei poteri di indagine per le imposte sui redditi è contenuta negli artt. 31 ss. del D.P.R. n. 600/73; in materia di Iva la disciplina è negli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72.

⁶⁹ Art. 39, comma 1, lettera d) e comma 2, D.P.R. n. 600/73.

Il secondo comma del citato articolo 39 stabilisce un elenco tassativo dei casi in cui è legittimo l'accertamento induttivo: mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, mancata tenuta delle scritture contabili o sottrazione delle stesse all'ispezione, scritture contabili complessivamente inattendibili, mancata risposta al questionario o mancata trasmissione di documenti, scritture contabili indisponibili per cause di forza maggiore, indicazione di dati infedeli in sede di compilazione degli studi di settore.

4. I poteri esercitabili per l'accertamento tributario

4.1 Richiedere l'esibizione e trasmissione di atti e documenti, fornire dati e notizie

Gli Uffici, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972 hanno il potere di invitare i contribuenti, indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, nonché bilanci, rendiconti e scritture contabili. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso. Gli uffici possono inoltre, secondo il sopra citato art. 32, comma 1, n. 4 del D.P.R. n. 600/73, inviare ai contribuenti questionari per ottenere dati e notizie di carattere specifico, da restituire compilati e firmati. Per le imposte dirette, gli elementi richiesti devono essere rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti del destinatario; per l'Iva, anche ai fini di verifica nei riguardi di suoi clienti e fornitori, con i quali abbia intrattenuto rapporti⁷⁰.

Ancora prima di iniziare le operazioni ispettive, va comunicato al contribuente che i libri o documenti non esibiti o dichiarati di non possedere, non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente stesso ai fini dell'accertamento, sia in sede amministrativa che contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intende anche la dichiarazione di non possedere i libri, i registri, i documenti e le scritture, nonché la sottrazione degli stessi all'ispezione⁷¹. L'inutilizzabilità a favore del contribuente della documentazione non esibita resta quindi limitata alle azioni poste in essere dallo stesso con coscienza e

⁷⁰ Art. 51, comma 2, n. 3, del D.P.R. n. 633/72.

⁷¹ Art. 52, comma 5, D.P.R. n. 633/1972: *“i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”*.

volontà, al fine di ostacolare deliberatamente l'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria⁷². In tutela alla genuinità e trasparenza dei rilievi documentali, tale norma non si applica alle ipotesi di mancata esibizione dovuta a situazioni estranee alla volontà del soggetto sottoposto ad ispezione o verifica.

L'inerzia immotivata del contribuente, in relazione alla produzione di documenti per richiesta degli Uffici, costituisce un comportamento valutabile, soprattutto nel caso tale rifiuto di esibizione sia protratto anche davanti alla Commissione⁷³; il rifiuto si qualifica come comportamento dal quale trarre elementi di convincimento: non essendo acquisito il documento, permarrebbe uno stato di incertezza che il giudice può addossare alla parte nei cui confronti era stata rivolta la richiesta di esibizione. Bisogna ricordare che il processo tributario è essenzialmente di tipo documentale, e che l'ordine di esibizione può consentire al giudice di superare lo stato di incertezza sui fatti. Ci si chiede⁷⁴ come verranno risolte le controversie in cui la produzione del documento avrebbe consentito di giungere ad una giusta sentenza.

4.2 Invitare il contribuente a comparire di persona o a mezzo di un rappresentante

Espresso chiaramente dall'art. 32, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 600/1973, gli Uffici possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie ai fini dell'accertamento tributario nei loro confronti. Le domande e le risposte ricevute devono risultare da verbale

⁷² Va inoltre detto che il primo comma dell'art. 11 del D.L. n. 201/2011 dichiara che “*Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.*” L'art. 76 appena citato, ai commi 1 e 2 prevede che “*1. Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del Codice penale e delle leggi speciali in materia. 2. L'esibizione di un atto contenente dati non più rispondenti a verità equivale ad uso di atto falso.*” La norma introduce una sanzione penale per chi esibisce o trasmette atti o documenti totalmente o parzialmente falsi o forniscano dati o notizie non corrispondenti al vero.

⁷³ Poteri delle Commissioni tributarie, art. 7 comma 1 del D.Lgs. n. 546/92: “*le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta*”.

⁷⁴ Per approfondimenti v. G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, p. 248.

sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante.

L'invito motivato a comparire presso gli uffici, per una sorta di “interrogatorio libero”, è attuato, come per la trasmissione di documenti, ai fini Iva, nei riguardi degli esercenti imprese, arti e professioni, che possono essere convocati, per gli accertamenti nei loro confronti o per esibire documenti e scritture, eccetto libri e registri in corso di scritturazione⁷⁵. Ai fini delle imposte dirette sono previsti distintamente la convocazione dei contribuenti, per l'accertamento nei loro confronti, e l'invito motivato agli stessi ad esibire o trasmettere⁷⁶ sia atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, sia, se tenuti ad obblighi contabili ai sensi del titolo terzo del D.P.R. 600, bilanci e rendiconti o libri e registri previsti da disposizioni tributarie⁷⁷. Di essi l'ufficio può estrarre copia o trattenerli, per non oltre sessanta giorni, se non sono scritture cronologiche in uso e rilasciandone ricevuta. Attraverso questi “interrogatori” viene data la possibilità ai contribuenti di superare le presunzioni collegate alle risultanze delle indagini.

4.3 Procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente o terzi

Per accesso si intende l'ingresso e la permanenza degli impiegati dell'Amministrazione Finanziaria e della Guardia di Finanza in un determinato luogo, anche senza il consenso o contro la volontà di chi ne ha la disponibilità. Prima del momento dell'ingresso dei verificatori, deve essere compilato un processo verbale di accesso. La posizione giuridica del contribuente che viene forzata è molto significativa, avendo forte rilevanza costituzionale. Ci si riferisce al diritto di libertà individuale, al domicilio, e alla riservatezza⁷⁸. Per questo motivo l'accesso deve essere autorizzato⁷⁹ e l'autorizzazione deve indicare obbligatoriamente i motivi⁸⁰ dell'accesso, che devono

⁷⁵ Art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/72.

⁷⁶ Sembra offerta al contribuente la scelta sulla possibilità di recarsi presso l'ufficio o inviare la documentazione richiesta.

⁷⁷ Art. 32, comma 1, nn. 2 e 3, del D.P.R. n. 600/73.

⁷⁸ M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009.

⁷⁹ Per approfondimenti sulle autorizzazioni necessarie per l'espletamento degli accessi fiscali cfr. C. BUCCICO, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. trib.*, 2006; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, in *Dir. prat. trib.*, 2004.

⁸⁰ La Corte di Cass., Sez. trib., sentenza 16 ottobre 2009, n. 21974, in *Fiscalitax*, 2010, con commento di IZZO, *Inutilizzabilità degli atti acquisiti con accessi illegittimi*, ha affermato in

essere particolarmente incisivi nel caso di accesso presso abitazioni private.

Ci sono vari tipi di accesso:

- accesso in locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ad ogni altra rilevazione utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni;
- accesso in locali destinati all'esercizio di arti o professioni, come sopra finalizzato, che deve essere effettuato alla presenza del titolare dello studio o di un suo delegato;
- accesso in locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole e di arti o professioni che siano adibiti anche ad abitazione, come sopra finalizzato, consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica;
- accesso in locali diversi da quelli sopra indicati (ad esempio abitazioni, uffici di enti che non esercitano attività industriale, commerciale o agricola, circoli privati) consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica soltanto in caso di gravi indizi di violazioni, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni stesse;
- accesso presso gli organi e le 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 gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, che può essere esclusivamente finalizzato alla rilevazione diretta dei dati e delle notizie relativi a contribuenti oggetto di controllo⁸¹;
- accesso presso l'Amministrazione postale e presso le aziende e gli istituti di credito, consentito previa autorizzazione del Comandante di zona, finalizzato esclusivamente alla rilevazione diretta dei dati e delle notizie relative ai conti intrattenuti con i contribuenti, la cui copia sia stata richiesta, nel caso in cui la stessa non sia stata trasmessa entro il termine previsto ovvero nel caso in cui sussistano fondati sospetti sulla completezza ed esattezza dei dati e notizie

tema di motivazione delle autorizzazioni per gli accessi fiscali che *“le autorizzazioni del Procuratore della Repubblica illegittime per mancanza o carente motivazione sui gravi indizi di violazione delle norme tributarie determinano l'inutilizzabilità degli atti acquisiti in sede di accesso ex art. 52, d.p.r. n. 633/1972”*.

⁸¹ Art. 33, comma 2, del D.P.R. n. 600/73 e art. 52, comma 11, del D.P.R. n. 633/72.

contenuti nella copia dei conti trasmessa⁸².

La Guardia di finanza ha impartito ai propri verificatori dei principi guida, nella circolare n. 98000 del 15 marzo 2002, con il fine di garantire la massima riservatezza e discrezione dell'attività ispettiva; la presenza della Polizia tributaria deve essere discreta nel caso in cui l'accesso si svolga durante l'orario di esercizio dell'attività.

Una volta effettuato l'accesso nei locali adibiti all'esercizio di attività industriali, commerciali, agricole, professionali o artistiche, si può procedere con le ispezioni, cioè un esame della documentazione contabile che possiede il soggetto sottoposto a verifica, al fine di controllare l'esatto adempimento degli obblighi previsti dalla normativa fiscale⁸³. L'analisi dei documenti viene svolta presso la sede del contribuente, tranne nel caso in cui egli richieda che venga eseguita presso l'ufficio dei verificatori o del professionista che lo assiste e/o rappresenta⁸⁴. Tuttavia, alla Polizia tributaria è riconosciuta la facoltà di esaminarli nel proprio ufficio. Notiamo che non è un vero e proprio diritto, in quanto il contribuente può, e non deve, chiedere che l'analisi avvenga presso gli Uffici dei verificatori o del professionista.

Le ispezioni documentali sono le operazioni svolte dagli impiegati, finalizzate alla disamina e al controllo della regolarità formale e sostanziale delle scritture, libri, registri, ed ogni altra documentazione amministrativa-contabile inerente all'attività economica esercitata dal contribuente. Queste operazioni assumono una rilevanza particolare in quanto mirano alla constatazione della fedele contabilizzazione di tutti gli accadimenti aziendali e del regolare adempimento dell'obbligazione tributaria.

Le ispezioni documentali possono essere fatte nei confronti di qualunque soggetto passivo di imposta, sia esso una persona fisica o giuridica, una società, associazione, fondazione, imprenditore commerciale, agricolo, un artista o professionista, esercente ogni altra attività privata che comporti l'obbligo di tenuta o conservazione di documenti e scritture contabili. Essa si estende a tutti i libri, documenti e scritture in possesso del contribuente, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie. Nello specifico vengono presi in esame: libro giornale, libro degli inventari, il libro cassa, contenente le riscossioni e i pagamenti giornalieri, gli estratti conto bancari,

⁸² Art. 33, comma 2 e 6, del D.P.R. n. 600/73 e art. 52, comma 11, del D.P.R. n. 633/72.

⁸³ Cfr. B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000; L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, *Procedimento di accertamento tributario: limiti all'acquisizione di prove*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1995; L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La fase istruttoria nell'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 1999, 293.

⁸⁴ V. il terzo comma dell'art. 12, Statuto dei diritti del contribuente.

i registri obbligatori ai fini delle imposte dirette, della legislazione sul lavoro e delle leggi di pubblica sicurezza⁸⁵.

Per quanto riguarda le ispezioni documentali presso gli studi professionali, si sarebbero potuti presentare degli ostacoli in passato per quanto riguarda il segreto professionale⁸⁶; tuttavia oggi, è sufficiente un'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina per acquisire i documenti. È stato sostenuto⁸⁷ che, nel caso di ispezioni nei confronti di avvocati⁸⁸, gli ufficiali ed agenti di polizia tributaria possono esaminare i fascicoli dei clienti, ma soltanto per acquisire elementi probatori dei rapporti finanziari intrattenuti con il professionista. Si fa riferimento esclusivamente ai difensori, nel significato letterale del termine, gli avvocati, e non gli altri professionisti quali i dottori commercialisti, i ragionieri, i consulenti del lavoro ecc.. Quindi gli elementi acquisiti nel corso di ispezioni documentali per fini fiscali effettuate nei confronti di avvocati sono utilizzabili, sempre nel rispetto dell'art. 52, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Infine, le verificazioni⁸⁹ consistono in un controllo effettuato dagli organi ispettivi⁹⁰ nei confronti del personale, degli impiegati e delle merci con l'obiettivo di compiere un riscontro sulla correttezza della contabilità e della gestione ispezionata, nel regolare adempimento degli obblighi imposti dalle norme tributarie, attuati avendo quali punti di riferimento e confronto i documenti e le scritture contabili e come oggetto la realtà dell'impresa che in tali documenti e scritture trova rappresentazione formale⁹¹. La circolare del Comando generale della Guardia di Finanza definisce l'attività di verifica come «(...) un'indagine di polizia amministrativa finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie; qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto (...)»⁹².

⁸⁵ Cfr. Ministero delle Finanze, C.M. 30/548363 del 18 settembre 1975.

⁸⁶ L'entrata in vigore della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha introdotto nel terzo comma dell'art. 52, del D.P.R. 633/72, uno specifico riferimento al segreto professionale.

⁸⁷ V. F. GALLO, *La verifica tributaria presso gli studi professionali*, in *Il fisco*, 1993, p. 5981.

⁸⁸ Art. 103 Codice di procedura penale.

⁸⁹ Previste dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72.

⁹⁰ Per approfondimenti sui soggetti preposti alla verifica fiscale cfr. MANNO, *I soggetti preposti alla verifica. Amministrazione Finanziaria, Guardia di Finanza, altri soggetti*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. UCKMAR – F. TUNDO, Piacenza, 2005.

⁹¹ V. CAMERINO, *Verifiche fiscali: diritti e garanzie del contribuente*, in *Il fisco*, 2009; F. BATISTONI FERRARA, *L'attività istruttoria: modalità operative di svolgimento dei controlli e delle verifiche. Le possibili difese*, in *Il fisco*, 2009; F. D'AYALA VALVA, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003.

⁹² Circolare 20 ottobre 1998, n. 360000, *Istruzioni sull'attività di verifica*, vol. I, parte I, Cap. I,

Le verificazioni possono essere dirette, se le situazioni di fatto su cui sono incentrate vengono appurate mediante osservazione diretta da parte dei militari operanti (come l'accertamento dell'esistenza fisica di beni strumentali annotati nel registro dei cespiti ammortizzabili); sono invece indirette quelle finalizzate a ricostruire in via presuntiva l'effettiva dimensione dell'attività economica sottoposta a controllo. Sono quindi operazioni di stima della potenzialità produttiva dell'attività economica, per pervenire alla quantificazione del volume d'affari più verosimile rispetto a quello effettivo. La verifica è dunque finalizzata all'acquisizione e al reperimento di ogni elemento utile all'accertamento dei redditi e delle imposte, alla repressione delle violazioni di carattere penale ed amministrativo.

La verifica fiscale può essere generale, se prende in esame la gestione o l'attività posta in essere dal contribuente in ordine a tutti i settori impositivi, o parziale, se prende in esame un singolo settore.

Fondamentale importanza assume la redazione del piano di verifica, un atto a rilevanza esclusivamente interna, a forma libera, predisposto sin dalle prime fasi dell'esecuzione; con il piano viene definito il contenuto dell'attività dei verificatori, in modo tale da consentire il controllo, attraverso il confronto tra quanto previsto dal piano di verifica e l'attività effettivamente svolta. L'attività di esecuzione deve trovare riscontro puntuale nell'ambito del piano di verifica.

Le operazioni di verifica svolte giornalmente vengono descritte in modo sintetico, ma completo, nel processo verbale di verifica, compilato in triplice copia, una delle quali va consegnata alla parte che deve sottoscriverlo ed ha diritto ad averne copia.

Per quanto riguarda la durata della verifica, la nuova circolare⁹³ della Guardia di Finanza stabilisce il termine di permanenza presso la sede del soggetto verificato, di trenta giorni lavorativi, fatta eccezione per i soggetti di rilevanti dimensioni dove il termine è di cento giorni. Il termine «*permanenza*», secondo la Guardia di Finanza⁹⁴ e parte della dottrina⁹⁵, si riferisce alla concreta presenza fisica, e quindi alle sole giornate lavorative effettivamente trascorse dai verificatori presso la sede. Nel caso di soggetti di medio-grandi e grandi dimensioni, sarebbe materialmente impossibile controllare tutti gli aspetti della gestione, in quanto pongono in essere operazioni di particolare complessità;

Comando generale della Guardia di Finanza.

⁹³ Circolare n. 1/1998 del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20 ottobre 1998.

⁹⁴ V. Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare n. 250400 del 17 agosto 2000.

⁹⁵ Cfr. F. ARDITO, *Lo statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali*, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 1546; A. COTTO – M. MEOLI – G. VALENTE, *Lo statuto*, cit., p. 234.

i verificatori sono costretti ad effettuare delle scelte operative in merito ai comparti più significativi. Il termine di trenta giorni è prorogabile di ulteriori trenta, ed è quindi consentito permanere per un tempo maggiore di quello indicato, nei casi di particolare complessità dell'indagine, individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio nel piano di verifica. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

Una potenziale condotta ostruzionistica del contribuente potrebbe ridurre considerevolmente il tempo a disposizione dell'Autorità procedente per ultimare il controllo. L'effettiva quantità di tempo impiegabile a tal fine sarebbe direttamente connessa all'operatività dell'azienda, risultando quindi dipendente dalla volontà del contribuente stesso che potrebbe, per assurdo, decidere, una volta iniziata la verifica, di articolare l'attività su di un numero inferiore di giorni per settimana, oppure concedere al personale ferie straordinarie, impedendo di fatto l'esecuzione delle programmate attività di controllo. Per l'estensione della durata dell'attività, fino ad un massimo complessivo di sessanta giorni, l'Ufficio deve valutare i connotati di particolare complessità dell'indagine, tali da determinarne appunto l'estensione. Bisogna dare idonea partecipazione al soggetto ispezionato, al fine di permettere la comprensione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato tale decisione⁹⁶.

Una tipologia di verifiche di particolare importanza sono quelle bancarie, ai fini dell'accertamento dei redditi dei contribuenti. L'Amministrazione Finanziaria può richiedere alle banche, all'amministrazione postale, alle società di investimento e agli intermediari finanziari, copia dei conti intestati al contribuente indagato e di tutti i rapporti connessi o inerenti a tali conti; sono compresi anche i conti di cui altri sono contitolari (a firma congiunta o disgiunta), ed i conti che risultino, sulla base di elementi in-equivoci e documentabili, nella loro disponibilità, pur non essendo formalmente intestati al contribuente oggetto dell'attività ispettiva⁹⁷.

⁹⁶ Attenendosi alla generale disciplina dell'art. 3 della legge n. 241/1990 sulla motivazione degli atti amministrativi: *“gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.”*

⁹⁷ Sono formalmente intestati ad un terzo, ma sostanzialmente riferibili al contribuente indagato, e devono poter essere oggetto di prova da parte dei verificatori.

Nel caso in cui le banche o l'amministrazione postale non trasmettano tempestivamente i dati richiesti, o ci sia il sospetto che le notizie siano inesatte o incomplete, l'Amministrazione Finanziaria, con autorizzazione del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, può disporre l'accesso presso le banche o l'amministrazione postale ai fini di rilevare direttamente i dati richiesti o controllare che quelli ricevuti siano esatti e completi.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, 19 ottobre 2006 n. 32/E, l'autorizzazione è un atto discrezionale la cui funzione è quella di costituire un vaglio preventivo all'operare degli uffici; in aggiunta, al pari di ogni altro provvedimento che è destinato ad incidere su altrui posizioni giuridiche soggettive, l'autorizzazione deve essere adeguatamente motivata⁹⁸. Un avviso di accertamento, fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite dall'Ufficio o dalla Guardia di Finanza, è illegittimo solo quando dette movimentazioni siano state acquisite in materiale mancanza dell'autorizzazione prevista dal D.P.R. n. 633/72, art. 51 n. 7 e tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente⁹⁹.

Una volta acquisiti i dati ricercati, l'Amministrazione Finanziaria può chiedere al contribuente di comparire di persona, di compilare i questionari inviati appositamente per ottenere ulteriori dati e notizie e per giustificarsi nel caso in cui i dati rilevati durante l'indagine non coincidano alla contabilità. Il contribuente ha l'onere di dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili.

Sono legittimi gli accertamenti bancari effettuati nei confronti di soggetti terzi, formalmente estranei al soggetto verificato, qualora i giudici di merito abbiano acclarato che questi hanno esercitato sostanzialmente l'attività societaria. Di conseguenza, sono legittime le rettifiche sulla base dei movimenti rilevati sui conti bancari intestati a suddetti terzi, dal momento in cui non risulti che questi ultimi abbiano fornito la prova liberatoria prevista. Come nel caso della sentenza n. 1633 della Cassazione¹⁰⁰, nella quale si discute sull'illegittimità degli accertamenti bancari e dei controlli effettuati a carico di persone

⁹⁸ La legge n. 241/1990, come già visto in precedenza, enuncia in via generale l'obbligo di motivazione per tutti i provvedimenti amministrativi. Vedere V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Giappichelli, Torino, 1997, p. 519.

⁹⁹ Per approfondire la tematica della motivazione dell'autorizzazione all'accertamento bancario, v. L. RAPETTI, *La motivazione dell'autorizzazione all'accertamento c.d. bancario*, commento alla Sent. Cass., sez. trib., 21 luglio 2009, n. 16874, G. c. Finanze.

¹⁰⁰ Cassazione, Sez. trib., Sent. 4 febbraio 2003, n. 1633, commento di A. COMELLI, *Corr. Trib.*, 2003, 1160.

estranee alla gestione della società (verifica effettuata anche con accessi domiciliari e indagini bancarie), e la ulteriore illegittima attribuzione alla società dei movimenti finanziari rilevati sui conti bancari riferiti a tali persone estranee (ciò aveva causato un avviso di rettifica della dichiarazione dell'Iva con il quale veniva accertata l'omessa registrazione di corrispettivi).

Si tratta di verificare entro quali limiti sono stati effettuati controlli nei confronti di persone estranee alla gestione della società verificata. Gli Uffici possono esercitare i loro poteri istruttori, in materia di imposte sui redditi ed Iva, tanto nei confronti del contribuente cui si riferisce il controllo, quanto nei confronti dei terzi con i quali costui intrattiene rapporti. I giudici di merito però hanno stabilito che tali soggetti non sono estranei alla società, in quanto ne esercitano sostanzialmente l'attività (come rilevabile dal processo verbale di constatazione). Cade così il presupposto della estraneità dei soggetti nei cui confronti sono stati effettuati i controlli bancari, ai sensi dell'art. 51, secondo comma, n. 7, del D.P.R. n. 633/72. Una volta riconosciuta la partecipazione dei soggetti nella gestione della società, diventa legittima la rettifica effettuata nei confronti della stessa, sulla base dei movimenti finanziari rilevati nei conti bancari intestati a quegli stessi terzi, a condizione che non sia stata fornita la prova liberatoria prevista dall'art. 51, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972¹⁰¹, e specularmente, ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973. La sentenza afferma che *«l'articolo 51, secondo comma, nn. 2 e 7, del D.P.R. n. 633/1972 accorda all'Ufficio il potere di richiedere agli istituti di credito notizie dei movimenti sui conti bancari intrattenuti dal contribuente e di presumere la loro inerenza ad operazioni imponibili, ove non si deduca e dimostri che i movimenti medesimi siano stati conteggiati nella dichiarazione annuale o siano ricollegabili ad atti non soggetti a tassazione»*. Quando ci si riferisce ai conti intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, va interpretato come richiesta alle aziende, istituti di credito e Amministrazione postale, della copia dei conti le cui poste attive e passive siano imputabili al contribuente.

Il Consiglio di Stato ha stabilito¹⁰² il principio secondo cui gli atti relativi alle indagini bancarie, con finalità fiscali, possono essere visionati ed eventualmente

¹⁰¹ *“I dati ed elementi (...) sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili”*.

¹⁰² Cons. Stato, sez. IV, dec. 7 febbraio 1995, n. 264.

impugnati solo successivamente all'emanazione dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento, cioè l'avviso in rettifica del reddito o dell'imponibile Iva¹⁰³.

Riguardo il segreto bancario, come stabilito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 51/92, «*l'illimitata trasmissibilità dei dati coperti da segreto bancario da parte della polizia giudiziaria a favore dell'Amministrazione Finanziaria si basa, dunque, sul presupposto che il segreto bancario non può in alcun modo sussistere di fronte alla (legittima) attività di prevenzione e di repressione dei reati*»¹⁰⁴. Infatti, secondo l'art. 248, secondo comma, c.p.p.: “*per rintracciare le cose da sottoporre a sequestro o per accertare altre circostanze utili ai fini delle indagini, l'Autorità giudiziaria o gli ufficiali di polizia giudiziaria da questa delegati possono esaminare presso banche atti, documenti e corrispondenza nonché dati, informazioni e programmi informatici. In caso di rifiuto, l'Autorità giudiziaria procede a perquisizione*” e ancora l'art. 255 c.p.p.: “*l'Autorità giudiziaria può procedere al sequestro presso banche di documenti, titoli, valori, somme depositate in conto corrente e di ogni altra cosa, anche se contenuti in cassette di sicurezza, quando abbia fondato motivo di ritenere che siano pertinenti al reato, quantunque non appartengano all'imputato o non siano iscritti al suo nome*”.

5. Il ruolo del contribuente e dei terzi nel procedimento tributario

L'Amministrazione Finanziaria deve perseguire l'interesse pubblico primario e per farlo ha la facoltà di utilizzare uno strumento consensuale, secondo quanto previsto dalla legge, che le permetta di realizzare questo scopo in modo efficiente e coinvolgendo il privato. Le finalità fino agli anni '70 erano solo collaborative per l'attività di accertamento: partecipava tramite la dichiarazione, la tenuta delle scritture contabili, le risposte ai questionari e alle richieste di documenti e chiarimenti, finalizzate al giusto prelievo erariale. Con la fiscalità di massa degli anni '70, muta il panorama sociale e giuridico, e con questo muta anche il ruolo del contribuente: egli partecipa in modo attivo

¹⁰³ Gli atti che non sono contenuti nell'art. 19 del D.Lgs. 546/92 sono impugnabili, solo se producono effetti lesivi, assieme al successivo primo atto autonomamente impugnabile. In base al principio della tutela differita, il contribuente che riceve un atto lesivo non compreso nell'elenco dell'art. 19 (come può essere il P.V.C.), solo quando riceverà la notifica di un atto autonomamente impugnabile, potrà proporre ricorso contro entrambi.

¹⁰⁴ Per segreto bancario si denota un dovere di riserbo al quale sono tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti, e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati. Il dovere di riservatezza non può essere tutelato al punto di ostacolare la necessaria attività di accertamento degli illeciti tributari. V. Corte costituzionale, sent. 18 febbraio 1992, n. 51.

all'attuazione del tributo, tramite cooperazione¹⁰⁵, e tutela le proprie posizioni giuridiche e patrimoniali. Il contribuente può partecipare all'attività istruttoria e di accertamento quando norme specifiche lo impongono:

- tutte le volte in cui dai controlli automatici o dal controllo formale della dichiarazione emerge un dato diverso da quello dichiarato, l'Amministrazione Finanziaria deve comunicare al contribuente l'esito del controllo e garantirgli la possibilità di fornire i chiarimenti ritenuti opportuni¹⁰⁶;
- qualora l'Amministrazione Finanziaria ritenga di dover applicare la normativa anti-abuso deve, a pena di nullità, richiedere chiarimenti al contribuente¹⁰⁷;
- prima dell'emissione di un avviso di accertamento sintetico, l'Amministrazione Finanziaria deve invitare il contribuente a comparire per dargli la possibilità di dimostrare che il maggior reddito determinato sinteticamente non è tassabile o è stato già tassato¹⁰⁸;
- terminate le verifiche fiscali, al contribuente devono essere concessi sessanta giorni di tempo, a partire dalla data di consegna del processo verbale di constatazione, per effettuare le proprie osservazioni e richieste all'ufficio, e fino al decorso del suddetto termine non può essere emanato l'avviso di accertamento salvo casi di particolare e motivata urgenza¹⁰⁹.

Da ricordare anche il caso dell'accertamento con adesione, il c.d. concordato, azionabile da entrambe le parti, sottoscritto per accettazione anche dallo stesso contribuente.

Ancora, può essere il contribuente stesso, mediante l'interpello, a voler interloquire con l'Amministrazione Finanziaria, per stabilire una linea interpretativa alla quale attenersi.

Da ultimo, nella fase processuale, le parti hanno la possibilità di ricorrere alla conciliazione giudiziale per arrivare ad una soluzione condivisa della controversia instauratasi¹¹⁰.

Sono vari invece i poteri che consentono l'acquisizione di documenti e

¹⁰⁵ Cfr. F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001.

¹⁰⁶ Artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973; art. 6 dello Statuto.

¹⁰⁷ Art. 10-bis dello Statuto.

¹⁰⁸ Art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

¹⁰⁹ Art. 12, comma 7, dello Statuto, il c.d. contraddittorio anticipato.

¹¹⁰ Cfr. G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Torino, 2006.

informazioni da soggetti diversi dal contribuente¹¹¹, principalmente per due motivi: in quanto rivestiti di pubbliche funzioni e svolgenti determinate attività, o perché abbiano avuto con lo stesso determinati rapporti oggetto di controllo.

In primo luogo, rientrano ad esempio le banche e l'Amministrazione postale (con la sola autorizzazione dell'ispettore compartimentale competente o del comandante di zona) alle quali gli uffici imposte, gli uffici Iva e la Guardia di Finanza possono chiedere copia dei conti intrattenuti dal contribuente, e ulteriori elementi di carattere specifico a mezzo questionario¹¹²; in caso di fondati dubbi sulla veridicità e completezza delle risposte, possono accedere presso tali enti per raccogliere direttamente i dati necessari. Rientrano i poteri di ottenere, ai fini delle imposte dirette, dell'Iva, dell'imposta di registro, dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali, copie ed estratti degli atti e documenti depositati presso i pubblici ufficiali, in particolare notai, procuratori del registro e conservatori dei registri immobiliari¹¹³. Ai fini delle imposte dirette e dell'Iva si possono inoltre chiedere dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie, ad organi e amministrazioni statali, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione o che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi o attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria¹¹⁴.

In secondo luogo, rientrano tra i soggetti diversi dal contribuente quelli che abbiano intrattenuto con lo stesso determinati rapporti: ai fini delle imposte dirette, rientra il potere di chiedere ai soggetti tenuti alla contabilità ex art. 13, D.P.R. 600, documenti, dati e notizie relativi ad attività svolte in un certo periodo d'imposta nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo nominativamente indicati, e quello di invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente controllato ed a fornire i relativi chiarimenti¹¹⁵. A tali previsioni corrispondono, ai fini Iva, il potere di inviare questionari ad esercenti imprese, arti e professioni, da restituire compilati e firmati, relativi anche a dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento anche nei confronti di loro clienti e fornitori, e quello di invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute e a fornire

¹¹¹ Per approfondire v. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, Riv. Dir. Trib., 1994, p. 913.

¹¹² Art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 600/73 e art. 51, comma 2, n. 7, del D.P.R. n. 633/72.

¹¹³ Art. 32, comma 1, n. 6, del D.P.R. n. 600/73 e art. 51, comma 2, n. 6, del D.P.R. n. 633/72.

¹¹⁴ Art. 32, comma 1, n. 5, del D.P.R. n. 600/73 e art. 51, comma 2, n. 5, del D.P.R. n. 633/72.

¹¹⁵ Art. 32, comma 1, nn. 8 e 8 bis, del D.P.R. n. 600/73.

informazioni relative alle stesse¹¹⁶.

6. I principi a tutela del soggetto sottoposto a verifica fiscale

Quando l'organo ispettivo ritiene sussistenti i presupposti legali per procedere ad ispezione, e pone in essere l'atto ispettivo, i diritti dell'inquisito si affievoliscono; l'attività istruttoria è un momento invasivo per il contribuente, perché incide in modo diretto sui suoi interessi, giuridicamente tutelati. L'indebolirsi temporaneo di questi diritti può causare danni patrimoniali e non patrimoniali al contribuente; si pensi all'ipotesi in cui l'accesso nel domicilio ne ostacoli l'attività economica, distogliendo tempo e personale allo svolgimento dell'attività, o ne comprometta l'immagine professionale, causando la progressiva diminuzione o perdita di capacità di guadagno. Il punto diventa quindi stabilire quali siano le condizioni e i limiti di accettabilità di un simile sacrificio da parte degli indagati¹¹⁷.

Il legislatore tributario ha regolamentato più nel dettaglio il contenuto dei poteri istruttori spettanti all'Ufficio, in modo da consentire un controllo più efficace sugli stessi, idoneo a migliorare l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione¹¹⁸. Se in alcuni casi la legge non prevede espressamente l'ordine con cui esercitare i diversi poteri istruttori o il grado di approfondimento con cui farli valere, non vuol dire che le scelte da attuare non siano subordinate ad alcun limite o condizione¹¹⁹. La scelta dell'Ufficio è pur sempre una scelta vincolata, deve essere esercitata nei limiti e nel rispetto delle norme di legge, non solo quelle dell'ordinamento che specificatamente disciplinano la materia, ma anche quei principi di diritto cui è subordinato, in via generale, l'esercizio dell'attività amministrativa.

L'esercizio dei poteri istruttori potrebbe richiedere interferenze nella sfera giuridica del contribuente o di altri soggetti, intaccando i diritti e libertà garantiti dalla Costituzione, dalla CEDU (Corte europea dei diritti dell'uomo), dal TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione europea), dalla legge 241/1990 sul procedimento amministrativo e dalle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente

¹¹⁶ Art. 51, comma 2, nn. 3 e 4, del D.P.R. n. 633/72.

¹¹⁷ Per approfondire il quesito, v. C. GIOE', *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, p. 30.

¹¹⁸ Cfr. S. LA ROSA, *L'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 1995, p. 81.

¹¹⁹ Cfr. I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 244; G. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2003, p. 529; M. T. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1107.

della legge 212/2000. Le garanzie servono per il necessario bilanciamento tra l'azione dell'autorità e le libertà del contribuente. Da ciò nasce l'esigenza che il potere di supremazia dell'azione dell'Amministrazione Finanziaria sia soggetto al pieno rispetto del principio di legalità: le si possono riconoscere solo i poteri attribuiti dalla legge, nei limiti da questa previsti. La compressione di interessi protetti dalla normativa deve trovare una giustificazione nella legge e laddove tale rispetto manchi, l'esercizio del potere può ritenersi viziato¹²⁰, perché effettuato dove non consentito o al di fuori dei limiti previsti.

In ambito Costituzionale, l'art. 53 costituisce il fondamento normativo generale di tutti i poteri istruttori esercitati in ambito tributario, poiché contiene non solo i principi sostanziali (dovere del concorso alle spese pubbliche e criterio di riparto della capacità contributiva), ma anche un principio di natura procedimentale, che impone il riconoscimento di poteri autoritativi idonei a consentire la verifica del rispetto del dovere al concorso alle spese pubbliche. Gli uffici coinvolgono nel loro esercizio altri interessi primari e costituzionalmente tutelati, quali la libertà personale (art. 13), la tutela del domicilio (art. 14), la segretezza della corrispondenza (art. 15) e la libera esplicazione della persona (art. 23).

Oltre al rispetto del principio di legalità e dei diritti protetti costituzionalmente, l'Amministrazione Finanziaria deve attenersi anche al principio di proporzionalità, per il bilanciamento degli interessi coinvolti¹²¹, al principio di buon andamento e di imparzialità, che trovano fondamento nella Costituzione¹²², agli obblighi di informazione¹²³, conoscenza¹²⁴, semplificazione, riservatezza, chiarezza e motivazione¹²⁵, previsti dallo Statuto dei diritti del Contribuente.

Per quanto riguarda il principio di riservatezza, nell'esercizio dei propri poteri, l'Amministrazione Finanziaria può venire a conoscenza di dati, notizie, informazioni personali relative ai contribuenti. Sono informazioni funzionali all'attività, per le finalità ispettive e di accertamento; queste però vanno a contrasto con il diritto di riservatezza riconosciuto al cittadino. A questo fine il legislatore ha dettato una serie di norme¹²⁶, volte

¹²⁰ V. G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. Trib.*, 2009.

¹²¹ In argomento, v. G. PETRILLO, *Il Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, 124.

¹²² Riferito all'art. 97 Cost., comma 2: *“i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”*.

¹²³ Informazione del contribuente, art. 5 dello Statuto del contribuente.

¹²⁴ Conoscenza degli atti e semplificazioni, art. 6 dello Statuto.

¹²⁵ Chiarezza e motivazione degli atti, art. 7 dello Statuto.

¹²⁶ Artt. 32 e 33, D.P.R. n. 600/1973; artt. 51 e 52, D.P.R. n. 633/1972; Statuto dei diritti del

a disciplinare le ispezioni in modo di preservare il più possibile questo loro diritto.

Gli impiegati dell'Amministrazione Finanziaria e gli organi di Polizia tributaria sono tenuti a mantenere il segreto d'ufficio: non possono comunicare, a chi non ne abbia diritto, informazioni riguardanti provvedimenti od operazioni amministrative, in corso o concluse, e notizie delle quali siano venuti a conoscenza a causa delle loro funzioni¹²⁷; qualora ne sussistano i presupposti, la responsabilità può ricadere in capo al funzionario¹²⁸. Gli accorgimenti da adottare per limitare le interferenze tra attività ispettiva e ordinaria conduzione dell'azienda o della professione, sono quindi individuati nella riservatezza degli operanti¹²⁹.

Al cittadino è riconosciuto il diritto di accesso agli atti che lo riguardano¹³⁰ tramite l'obbligo di conoscenza degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, previsto dall'art. 6, commi 1 e 2, dello Statuto¹³¹. La norma prevede che l'Amministrazione abbia l'obbligo di assicurare al contribuente la conoscenza degli atti a lui destinati, tramite comunicazioni e relativi avvisi, e l'obbligo di informazione di fatti o circostanze che sono di sua conoscenza e dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione.

All'interno dei principi costituzionali, come l'imparzialità e il buon andamento, troviamo anche la trasparenza e la pubblicità, strettamente finalizzati alla realizzazione degli obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità della pubblica amministrazione¹³². Una motivazione chiara e trasparente degli atti permette al contribuente di conoscere e

contribuente, per quanto riguarda i poteri degli uffici e gli accessi, ispezioni e verifiche; D.Lgs. n. 196/2003, c.d. *Codice della privacy*.

¹²⁷ Cfr. Ministero delle Finanze, C.M. n. 213 del 28 luglio 1997 in *Boll. Trib.*, 1997, p. 1189.

¹²⁸ V., ad esempio, Corte dei conti, 6 maggio 2003, n. 167, con commento di T. MIELE, “*Il funzionario risarcisce l'ente se non riscuote tutte le imposte*”, in *Il Sole-24 Ore*.

¹²⁹ Sulla tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale, v. M. PISANI, *Corr. Trib.*, 2002, 2963.

¹³⁰ V. Sent. Comm. Trib. prov. Treviso, 10 luglio 2007, n. 67, in *Giust. Trib.*, 2008, vol. I, 47.

¹³¹ “1. L'Amministrazione Finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. (...) Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. (...) 2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.”

¹³² Art. 1, legge n. 241/1990, riguardo i principi generali dell'attività amministrativa: “1. L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.”

capire i criteri utilizzati per esercitare il potere amministrativo. Lo statuto dei diritti del contribuente, all'art. 7 comma 2, prevede che «*gli atti dell'Amministrazione Finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili*».

Lo Statuto dei diritti del contribuente dedica l'art. 12 ai “*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*”. Il primo comma del citato articolo stabilisce 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*». Possono essere svolti, salvo casi eccezionali e urgenti, adeguatamente documentati, durante l'orario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, e alle relazioni commerciali o professionali. Si è voluto limitare la discrezionalità della Polizia tributaria e dei verificatori dell'Amministrazione Finanziaria, prevedendo la possibilità di effettuare gli accessi, ispezioni e verifiche sulla base di effettive esigenze di controllo sul luogo, le quali devono essere indicate il primo giorno nel processo verbale di verifica. Dalla circolare in nota si rileva anche la sussistenza di tali esigenze: quando viene riscontrata la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extra-contabile o si rende necessario effettuare rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente (come il rilevamento giacenze, beni ammortizzabili, controlli di cassa etc.). Ci si chiede¹³³, in caso di mancanza delle esigenze effettive, se il procedimento istruttorio non possa sfociare in un verbale utilizzabile dall'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento. In assenza di tali presupposti l'attività di controllo può essere eseguita solo attraverso il ricorso agli altri poteri conferiti dalle singole leggi di imposta nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario.

Al comma 2 è stabilito che, quando si inizia la verifica, il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguardano,

¹³³ V. L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex art. 12 della legge n. 212/2000*, in *Boll. Trib.*, 2002, p. 1045; B. SANTAMARIA, *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, p. 659.

della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa, e dei diritti e obblighi che gli sono riconosciuti durante le verifiche.

CAPITOLO SECONDO

LE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. La natura giuridica del processo e i poteri delle Commissioni tributarie

Il processo tributario ha per oggetto una controversia di natura tributaria che vede parteciparvi una parte pubblica, l'ente impositore, e una parte privata, il contribuente. Quando il giudizio è limitato al solo esame dei vizi formali dell'atto, si tratta di processo di "impugnazione-annullamento", e si risolve con il suo eventuale annullamento, totale o parziale; invece, quando il giudice non si limita a sindacare l'atto impugnato ed i suoi vizi, ma entra nel merito della pretesa impositiva, il processo si qualifica come di "impugnazione-merito"¹³⁴: è d'impugnazione nella forma, ma di merito nella sostanza; il giudizio, anche se formalmente strutturato sul modello del processo di impugnazione, ha per oggetto il completo riesame dell'intero rapporto d'imposta instauratosi con il contribuente sorto *ex lege*.

La controversia tributaria può e deve trovare la sua giusta, completa ed esaustiva soluzione, e non solo con riferimento ai vizi formali dell'atto impugnato, ma soprattutto nel merito della vicenda impositiva contestata; il giudice che riscontri l'infondatezza parziale della pretesa dell'Amministrazione non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve scendere nel merito e quantificare la pretesa tributaria¹³⁵ entro i limiti posti dalle parti. Si richiede in concreto al giudice di pronunciarsi sulla sussistenza e sulla fondatezza dell'obbligazione tributaria, valutando l'esistenza dei presupposti e il rispetto delle norme procedurali dell'operato accertativo. La Suprema Corte con la sentenza a Sezioni Unite del 1986¹³⁶ precisava che:

- l'obbligazione tributaria sorge nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo;
- ci sono casi in cui l'impugnazione verte su vizi formali dell'atto e in tali casi il

¹³⁴ Cass., sent. n. 16171 del 23 dicembre 2000: "il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio".

¹³⁵ Sostituendo la determinazione impositiva riportata nell'atto con la diversa e diretta determinazione del *quantum* imponibile.

¹³⁶ Cass., SS.UU. 9 giugno 1986, n. 3835.

giudice, se ritiene fondato il ricorso, annulla l'atto impugnato (giudizio di annullamento);

- quando non sono sollevate questioni di vizio formale, il giudizio assume i caratteri di un giudizio di accertamento (giudizio di impugnazione-merito).

Le Commissioni tributarie giudicano in base al materiale probatorio fornito dalle parti in causa, e ciò si desume dalla formula utilizzata dal legislatore nell'art. 7, primo comma, del D.Lgs. 546/92: “*le Commissioni tributarie ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso¹³⁷, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta¹³⁸*”; la Commissione, tenuto conto delle prove prodotte, deve valutare se esse sono sufficienti a formare il proprio convincimento; se così non fosse, può, con valutazione discrezionale, assumere iniziative istruttorie, ad integrazione e completamento del materiale istruttorio fornito dalle parti.

L'attività istruttoria delle Commissioni non può avere finalità esplorative e sono vincolate nel fine, in quanto possono riguardare solo fatti e temi di prova indicati dalle parti; il giudice pertanto non può indagare su fatti che non siano stati indicati da esse, cioè su fatti diversi da quelli posti a fondamento dell'atto impugnato o indicati dalle parti nel processo. Non possono d'iniziativa porsi alla ricerca di fatti o altri elementi, pur ritenuti rilevanti, ma che le parti non hanno allegato, né possono affidare alla Guardia di Finanza indagini a tutto campo senza limiti. Ciò viene ribadito anche dall'art. 115 c.p.c.: “*salvo i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti*”: è dunque onere delle parti fornire al giudice la prova di quanto assunto e la prova della fondatezza di quanto richiesto.

Riguardo la natura dei poteri riconosciuti alle Commissioni, la Cassazione si era espressa, con la sentenza 9 maggio 2003, n. 7129, affermando che i poteri istruttori dei giudici tributari, di cui all'art. 7, non hanno la funzione di provvedere a deficienze probatorie delle parti; l'uso che ne fanno è discrezionale: quando la situazione probatoria

¹³⁷ F. GRAZIANO, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 420. Di contro invece v. U. PERRUCCI, *La prova nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1996, 1190, per il quale l'accesso non comprende anche la facoltà di ispezione o di verifica a controllo dell'operato dell'Ufficio; le Commissioni secondo l'Autore possono disporre l'accesso al fine di esaminare le caratteristiche di un fabbricato o per acquisire determinati atti o documenti, ma non per rifare la verifica dell'intera contabilità di un imprenditore.

¹³⁸ In materia di poteri degli uffici e di accessi, ispezioni e verifiche, artt. 32 e 33, D.P.R. n. 600/73; in tema di poteri in materia di Iva, artt. 51 e 52, D.P.R. n. 633/72; in materia di imposta di registro, art. 51 D.P.R. n. 131/86; per l'imposta sulle successioni e donazioni, art. 47 D.P.R. n. 346/90; in materia di imposte ipotecarie e catastali, art. 13 D.P.R. n. 347/90.

è tale da non potersi pronunciare con una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove¹³⁹, o per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra¹⁴⁰, allora l'esercizio dei poteri si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento, se non motivato, deve considerarsi illegittimo.

L'attribuzione alle Commissioni degli stessi poteri riconosciuti all'ente impositore può essere vista come una possibilità di verifica *ex post* da parte del giudice dell'istruttoria primaria compiuta dall'Amministrazione, soprattutto nel momento in cui i risultati di tale fase vengano contestati dal contribuente, il quale non può partecipare alla fase procedimentale dell'istruttoria e necessita quindi della possibilità da parte di un organo terzo ed imparziale di verificare la legittimità e validità degli elementi raccolti dall'Ufficio, a supporto del diritto di difesa.

L'articolo poi prosegue, al secondo comma¹⁴¹, sostenendo che *“le Commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica”*; solo in via integrativa, e mai sostitutiva dell'attività delle parti, possono ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione e solo quando occorre acquisire elementi di particolare complessità possono disporre di consulenza tecnica o richiedere relazioni.

Un ulteriore potere delle Commissioni può riguardare la produzione di nuove prove, in due limitati casi: l'art. 58¹⁴² sostiene che *“il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”*; si può dedurre che l'onere di allegazione dei fatti oggetto di prova nel processo è dunque un “monopolio” delle parti, poiché è preclusa ogni iniziativa del giudice di produrre nuove prove nel giudizio, salvo che non si dimostri che si tratti di impedimento delle parti a fornirli per causa ad esse non imputabili o che siano ritenute necessarie nel caso permangano dubbi riguardo la controversia.

Sono escluse le prove non esibite in sede di ispezione e verifiche e non può

¹³⁹ Cass., sent. 17 novembre 2006, n. 24464.

¹⁴⁰ Cass., sent. 16 maggio 2005, n. 10267.

¹⁴¹ Art. 7, secondo comma, D.Lgs. n. 546/92.

¹⁴² Art. 58, D.Lgs. n. 546/92, nuove prove in appello.

essere prodotto in giudizio nessun documento che non sia stato esibito ai verificatori, ma la preclusione riguarda solo i documenti richiesti e non esibiti, e non qualsiasi documento di cui non vi è menzione nel verbale¹⁴³.

Le parti possono depositare prove documentali oltre che in allegato al ricorso ed alle controdeduzioni, anche a processo già instauratosi, ma fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione della causa¹⁴⁴.

2. Le prove

Il Codice civile dedica il Libro VI, Titolo II, Capo II alla prova documentale (sembrerebbe chiaro il riferimento al documento come rappresentazione del mezzo di prova) e al successivo Capo III segue la disciplina relativa alla prova testimoniale e alle altre prove orali quali la confessione ed il giuramento, le quali assumono valenza probatoria nel giudizio entro determinati limiti e a particolari condizioni che si vedranno in seguito.

Con il termine “prova” si allude a diversi significati:

- al fatto rappresentativo, inteso come mezzo, o come fonte di rappresentazione, farebbe riferimento ai *“segni che significano, ma che non sono la cosa significata”*¹⁴⁵, ovvero *“ai dati empirici che vengono portati al giudice e che questi raccoglie”*¹⁴⁶;
- al procedimento attraverso il quale le parti e il giudice acquisiscono al processo il mezzo di prova; si fa riferimento alle *“regole normative che disciplinano i modi e le forme attraverso i quali i fatti rappresentativi trovano ingresso nel processo”*¹⁴⁷;
- ed infine, al risultato del procedimento probatorio, cioè alla rappresentazione che ne deriva e al convincimento che il giudice forma; si fa riferimento alla prova quale *“risultato dell'operazione di verifica o di controllo tra le proposizioni fattuali poste a confronto”*¹⁴⁸.

¹⁴³ Art. 52, quinto comma, D.Lgs. n. 633/72.

¹⁴⁴ Art. 32, primo comma, D.Lgs. n. 546/92.

¹⁴⁵ Così la definizione di A. PIRAS, *Le massime d'esperienza e la motivazione insufficiente*, in *Jus*, 1955, 105.

¹⁴⁶ Così M. TARUFFO, *Il giudice e lo storico: considerazioni metodologiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1967, 464.

¹⁴⁷ Così F. CARNELUTTI, *La prova civile*, Milano, 1992.

¹⁴⁸ Così V. DENTI, *Scientificità della prova e libera valutazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, 430.

Il mezzo di prova, intendendolo nel suo duplice significato di mezzo e di risultato del procedimento probatorio, è lo strumento di raccordo fra il noto e l'ignoto, fra ciò che le parti dichiarano essere avvenuto nel passato e ciò che il giudice stabilisce essere avvenuto.

La valutazione della prova implica un processo empirico, guidato dai canoni della logica che permette al giudice di giungere ad un certo convincimento; gli studi sulla prova e sulla sua valutazione attengono alla ricostruzione del fatto storico e quindi al giudizio di fatto. Il giudice infatti ha di fronte a sé il fatto non come realtà esistente, ma come qualcosa da ricostruire, ed il metodo seguito deve caratterizzarsi come imparziale e obbiettivo.

Il giudice tributario può dirsi veramente terzo ed imparziale solo se interviene d'ufficio unicamente dopo l'avvenuto esaurimento delle attività istruttorie attuate su iniziativa di ciascuna delle parti, nell'esercizio dei rispettivi diritti e oneri probatori, e qualora egli abbia potuto constatare che residuano dubbi oggettivi sui fatti da accertare, o comunque siano insufficienti le prove raccolte o le parti non siano in grado di produrle, materialmente o tecnicamente¹⁴⁹.

L'interrogativo che ci si pone è se l'elencazione del Codice esaurisca gli schemi dei possibili modelli probatori che il giudice è legittimato ad utilizzare o se egli possa, per altra via e con altri mezzi, acquisire la conoscenza sui fatti in contestazione. In altri termini, il problema è se l'elencazione analitica dei mezzi di prova prevista e disciplinata dal Codice implica il divieto di includerne altri, ovvero se la mancanza di una norma, che esprima formalmente tale divieto, consenta di includere l'ammissibilità di prove atipiche, stante la formulazione del legislatore tributario della riforma del 1992.

Nell'art. 2727 c.c. il legislatore ha definito gli elementi essenziali del procedimento presuntivo, dove è chiaramente distinto il fatto rappresentativo o indizio e la rappresentazione che il giudice ne desume. La nozione di tale rapporto rappresentativo è lasciata nel limbo delle cose indeterminate ed è così che si apre la via per consentire al giudice, per il proprio convincimento, di utilizzare le prove c.d. atipiche con funzione di indizi. La prova tipica rappresenta il mezzo o il risultato del procedimento istruttorio, per dare la conoscenza del fatto al fine di convincere il giudice; essa differisce dall'indizio, che può definirsi prova atipica, la quale ha un valore probatorio inferiore a quello della prova tipica.

¹⁴⁹ L. P. COMOGLIO, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Milano, 2007.

Si può distinguere la *prova diretta*, che ha per oggetto il fatto stesso che va provato, non solo in senso stretto cioè un fatto immediatamente rilevabile per diretta percezione, ma anche in senso lato, cioè una rappresentazione del fatto da provare (come la fotografia), e la *prova indiretta*, che ha per oggetto un fatto diverso da cui indurre logicamente quello oggetto del giudizio. Un'altra suddivisione si ha con le *prove storiche*, rappresentazioni o esposizioni di dati e fatti accaduti in documenti e confessioni, e le *prove logico-critiche*, che consentono la ricostruzione dei fatti su base indiziaria secondo un ragionamento induttivo (come le presunzioni).

La prova per presunzione si ha quando l'esistenza di un fatto non è rilevata dalla percezione sensoriale, ma viene induttivamente dedotta sulla base del principio della causalità; gli elementi che la caratterizzano sono il fatto certo, quello ignoto e il nesso di causalità tra i due; quando quest'ultimo è previsto dalla legge si ha la presunzione legale (che si divide a sua volta in assoluta o relativa), quando il nesso è ritenuto dal giudice, si ha la presunzione semplice. Nell'ordinamento tributario si utilizzano ampiamente e diffusamente le presunzioni, per agevolare l'ente impositore nello svolgimento delle proprie funzioni accertative.

Prima di analizzare le prove indiziarie, appare utile procedere all'esame delle c.d. prove precostituite e costituenti. L'ingresso del mezzo di prova nel processo deve essere esaminato in modo diverso, a seconda che si tratti di:

- prove precostituite, le quali si formano al di fuori del processo, come i documenti; l'ingresso della prova avviene con la semplice produzione o esibizione della traccia (deposito dell'originale o della copia)¹⁵⁰;
- prove costituenti, che si formano nel corso del processo, come la testimonianza; l'ingresso della prova passa attraverso un complesso procedimento che consiste in tre momenti: l'istanza di assunzione¹⁵¹, il provvedimento di ammissione e l'assunzione della prova.

In ambito tributario lo spazio dedicato alle prove costituenti è poco in quanto non sono ammessi il giuramento e la testimonianza. Solitamente la causa viene decisa dopo una sola udienza e la decisione del giudice si basa su prove precostituite, fornite dalle parti, salvo la possibilità di acquisirne altre tramite i poteri istruttori che competono alla Commissione, previsti dall'art. 7, in via integrativa o sussidiaria, ma mai sostitutiva.

¹⁵⁰ G. RUFFINI, *Produzione ed esibizione dei documenti*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 437.

¹⁵¹ L'assunzione presuppone il giudizio di rilevanza, il mezzo di prova cioè è rilevante quando è idoneo a provare un fatto principale o secondario.

Le prove devono essere allegate all'atto impositivo dell'Amministrazione Finanziaria¹⁵² e al ricorso del contribuente, ed è comunque consentito il deposito, soprattutto per la loro integrazione, all'atto della costituzione in giudizio.

2.1 Le prove precostituite: il documento scritto, l'atto pubblico e la scrittura privata

Le prove precostituite sono quelle formate fuori e prima del processo, e non necessitano di alcuna valutazione da parte del giudice se non riguardo alla loro validità; la loro acquisizione avviene mediante la semplice produzione o esibizione della traccia, quindi queste sono di regola sottratte al giudizio di ammissibilità e rilevanza. La prova precostituita principale è la prova documentale, fornita a mezzo di atto pubblico, scrittura privata autenticata, scrittura privata semplice, e altri atti come telegrammi, fax, lettere, ed e-mail.

Per fare un'analisi delle prove precostituite si può iniziare dal documento scritto: è la prova documentale per eccellenza, consiste nell'esternazione di un pensiero tramite parole e tale esternazione è compiuta da un soggetto, il giudice, che deve valutare il fatto estrinseco con riferimento alla provenienza del documento; il controllo della provenienza è ricondotto all'esame della sottoscrizione, per il quale assume importanza la firma, la collocazione nel tempo del documento e la datazione dello stesso, o i margini temporali della sua realizzazione. L'ordinamento giuridico agevola il lavoro dell'interprete e conferisce certezza giuridica sull'elemento temporale con attestazioni ufficiali da parte di soggetti prestabiliti, come notai o altri pubblici ufficiali (in questi casi si parla di atti pubblici), o nel caso della mera sottoscrizione della parte del documento, si ha una scrittura privata.

L'interprete deve poi valutare il fatto intrinseco con riferimento al contenuto. Un esempio importante di documento scritto sono le scritture contabili del contribuente: apposite norme¹⁵³ stabiliscono l'obbligatorietà di alcuni documenti che devono essere necessariamente scritti affinché acquisiscano la caratteristica di prova documentale valevole nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria; in relazione alla loro valenza

¹⁵² Si ritiene che la prova debba essere fornita in sede procedimentale e tutt'al più integrata in sede processuale, per evitare la legittimazione di un contraddittorio su prove diverse da quelle considerate al momento della notifica dell'atto. G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, 2008, 122.

¹⁵³ Art. 61, D.P.R. n. 600/1973.

probatoria, la Corte di Cassazione ha affermato che non hanno in genere valore di prova legale, ma di presunzioni semplici¹⁵⁴.

Per quanto riguarda la proponibilità di prove contrarie rispetto ad esse, che dimostrino fatti contrari o diversi emergenti dalle scritture contabili, l'art. 61, D.P.R. n. 600/73, pone chiaramente l'obbligo della tenuta a carico di tutti i contribuenti i quali “... non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze...”; nel caso in cui le risultanze dei documenti fiscali fossero una prova contro l'imprenditore che le ha redatte, ciò non implica che egli debba esserne vincolato e pregiudicato senza poter dimostrare il contrario; a tal proposito la Corte di Cassazione¹⁵⁵ ha precisato che, in quanto abbiano valore di presunzioni semplici, le scritture contabili ammettono sempre la prova contraria da parte dello stesso imprenditore che le ha redatte e possono essere liberamente valutate dal giudice alla stregua di ogni altro elemento probatorio.

Tutto ciò vale anche per la c.d. contabilità “in nero”, ossia registrazioni non ufficiali o semplici appunti scritti a mano, i quali hanno valore probatorio e pertanto legittimo è il ricorso all'accertamento induttivo. La Suprema Corte fa rientrare la contabilità in nero all'interno delle scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 ss. del Codice civile, che ricomprendono tutti i documenti atti a registrare i volumi quantitativi ed economici delle merci e beni oggetto di commercializzazione che rappresentano la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività; spetterà al contribuente opporre e produrre prove ed argomentazioni contrarie a quelle desunte dall'ufficio.

Riguardo la documentazione informatica, i documenti digitali hanno piena efficacia probatoria, possono essere usati come mezzi di prova a vantaggio e a svantaggio dell'imprenditore; a fini fiscali, per essere conservate digitalmente, alle scritture contabili

¹⁵⁴ Cass., sent. n. 105/2011: “*le scritture contabili, pur se regolarmente tenute, non hanno valore di prova legale a favore dell'imprenditore che le ha redatte e pertanto, qualora egli intenda utilizzarle come mezzi di prova nei confronti della controparte ai sensi dell'art. 2710 c.c., le scritture stesse sono soggette, come ogni altra prova, al libero apprezzamento del giudice, al quale spetta stabilire, nei singoli casi, se ed in quale misura sia attendibili e idonee, eventualmente in concorso con altre risultanze probatorie a dimostrare la fondatezza della pretesa, o della eccezione, della parte che le ha prodotte in giudizio*”.

¹⁵⁵ Cass., sent. n. 6547/2013, sostiene che le scritture contabili sono presunzioni semplici e possono sempre essere contestate dall'imprenditore per finalità difensive a proprio vantaggio, così come possono essere contestate da terzi e dalla stessa Amministrazione Finanziaria nel rispetto e nell'osservanza del principio dell'onere della prova sulla stessa incombente.

è necessario apporre la firma digitale e la marca temporale almeno annuale¹⁵⁶.

Un'altra tipologia di prova precostituita è l'atto pubblico: è il documento redatto da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede nel luogo dove l'atto è formato, secondo l'art. 2699 del Codice civile.

Per quanto riguarda la sua efficacia, esso fa piena prova, 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 avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

All'interno di questa fattispecie si includono anche il processo verbale delle operazioni di verifica e di constatazione, redatti dal soggetto verificatore, che assume in proposito la veste del pubblico ufficiale, sia nella fase accertativa e procedimentale, sia in quella processuale; il P.V.C. viene considerato recettizio, in quanto produce i suoi effetti solo quando viene portato a conoscenza del destinatario; come gli altri atti pubblici, gli si riconosce l'efficacia di piena prova fino a querela di falso.

Infine, tra le prove precostituite, c'è la scrittura privata, che può essere qualunque documento che non proviene da un pubblico ufficiale ed è sottoscritto dall'autore; la sottoscrizione è requisito essenziale della scrittura privata che fa acquistare al documento la particolare efficacia probatoria prevista dall'art. 2702 c.c.¹⁵⁷; essa pertanto fa piena prova, e diventa legale al pari dell'atto pubblico, nel caso:

- di sottoscrizione autenticata eseguita da notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato (art. 2703 c.c.);
- di autenticità della sottoscrizione accertata giudizialmente (art. 216 c.p.c. e art. 2652, n. 3, c.c.);
- di riconoscimento espresso della sottoscrizione, la dichiarazione con la quale il soggetto dichiara che la firma apposta sotto un documento è la propria;
- di riconoscimento tacito (art. 215 c.p.c.), il quale si ha quando la parte comparsa in giudizio e contro la quale la scrittura è prodotta, non la disconosce o non dichiara di non conoscerla; se intende disconoscerla, deve negare formalmente che la scrittura o la sottoscrizione sia la propria.

Quando viene contestata la veridicità di un documento prodotto in giudizio, durante la

¹⁵⁶ Art. 2215-bis c.c. e art. 3, D.M. 23 gennaio 2004.

¹⁵⁷ Art. 2702 c.c.: “*la scrittura privata fa piena prova fino a querela di falso della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta*”.

fase istruttoria, il giudice può ammettere la verifica della scrittura privata e la querela di falso.

Quando la scrittura è disconosciuta, non ha l'efficacia probatoria dell'art. 2702 c.c., quindi se la parte vuole conferirgliela, ha l'onere di chiedere la verifica, proponendo mezzi di prova che ritiene utili e producendo o indicando le scritture che possono servire da comparazione.

La querela di falso invece presuppone una scrittura privata riconosciuta, autenticata o verificata, o un atto pubblico, ed è diretta ad eliminarne la forza probatoria che la legge riconosce a tale documento. La querela deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione degli elementi e delle prove della falsità e deve essere proposta personalmente dalla parte oppure a mezzo di procuratore speciale (art. 221 c.p.c.). Quando è presentata querela di falso il processo tributario è sospeso ex art. 39 del D.Lgs. n. 546/92; la Commissione tributaria, quando viene impugnato di falso un documento, deve preliminarmente valutarne la rilevanza del documento ai fini della decisione e procedere all'interpello (art. 222 c.p.c.)¹⁵⁸. Quando il documento è stato ritenuto rilevante e l'interpello è positivo, e quindi la parte intende avvalersi del documento impugnato, la Commissione sospende il giudizio e rimette le parti davanti al Tribunale ordinario per il relativo procedimento¹⁵⁹.

Le prove precostituite, per essere sottoposte alla cognizione del giudice tributario, devono essere prodotte, e per la corretta produzione esse vanno necessariamente elencate ed allegate all'atto impositivo dell'Amministrazione e al ricorso del contribuente o, se prodotte separatamente, vanno indicate in apposita nota sottoscritta che va depositata in originale; il loro deposito può essere effettuato all'atto della costituzione in giudizio, inserendole nei fascicoli di parte, o depositandole separatamente entro il termine libero di venti giorni prima della trattazione della controversia¹⁶⁰. I documenti che vengono presentati senza rispettare tali adempimenti non possono essere presi in considerazione dalla Commissione tributaria, salvo che il giudice non ne ordini la produzione e acquisizione. Con l'avvenuto inserimento dei documenti nel fascicolo

¹⁵⁸ Art. 222 c.p.c.: *“quando è proposta querela di falso in corso di causa, il giudice istruttore interpella la parte che ha prodotto il documento se intende valersene in giudizio. Se la risposta è negativa, il documento non è utilizzabile in causa; se è affermativa, il giudice, che ritiene il documento rilevante, autorizza la presentazione della querela nella stessa udienza o in una successiva”*.

¹⁵⁹ Cfr. art. 39 del D.Lgs. n. 546/92 e art. 313 c.p.c..

¹⁶⁰ Art. 32, comma 1, per il giudizio di primo grado, e art. 58, comma 2, per il giudizio d'appello, D.Lgs. n. 546/92.

d'ufficio si considera compiuta l'acquisizione dei documenti nel processo ed è possibile il loro utilizzo per il giudice e per l'altra parte ai fini valutativi. Non può considerarsi sufficiente la mera esibizione delle prove in giudizio, se queste non sono state previamente indicate in atto, e non è sufficiente averle indicate in atto, se poi non si è in grado di produrle in giudizio.

In caso di mancato deposito nei termini, i documenti dovranno considerarsi come non presentati e saranno considerati ininfluenti ai fini probatori, dovendosi escludere la possibilità che la Commissione possa d'ufficio sopperire al loro mancato deposito ordinandone successivamente l'esibizione, salva l'eventualità eccezionale del caso in cui la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento.

L'ordine di esibizione si ha quando un documento, in possesso di una delle parti o di un terzo¹⁶¹, viene acquisito al processo per effetto di un provvedimento del giudice; si fa ricorso all'ordine di esibizione perché la parte che richiede l'ingresso di un certo documento non ne ha la disponibilità e quindi non è in grado di produrlo. L'ordine di esibizione può consentire al giudice di superare lo stato di incertezza sui fatti allegati e di conseguenza risolvere nel merito la controversia. I presupposti per l'ordine di esibizione sono:

- l'istanza di parte;
- le prove dell'esistenza del documento e del possesso in capo alla parte o al terzo che ne ha la disponibilità;
- la necessità dell'acquisizione ai fini processuali, che deve essere indispensabile per la prova dei fatti dedotti.

L'ordine di esibizione non deve costringere le parti o il terzo a violare il segreto professionale o d'ufficio, ma la dottrina maggioritaria¹⁶² ritiene che si possa violare il segreto bancario.

Come visto precedentemente, nell'ordinamento tributario sussiste un divieto specifico di prendere in considerazione, e cioè di valutare a favore del contribuente, i libri, le scritture e i documenti dei quali viene rifiutata l'esibizione in sede di accertamento amministrativo, durante gli accessi, ispezioni e verifiche¹⁶³; questo comportamento

¹⁶¹ Artt. 210 e 211 c.p.c..

¹⁶² Per approfondimenti v. L. VASSALLO, *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, 2014, 143.

¹⁶³ Artt. 52, comma 5 del D.P.R. n. 633/72 e 33 del D.P.R. n. 600/73.

omissivo appartiene più alla fase amministrativa e procedimentale, ma bisogna analizzarne gli effetti processuali che si determinano, se il rifiuto non si basa su un giustificato motivo. I documenti, anche se successivamente prodotti, non devono essere valutati dal giudice e non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente; la sentenza che fonda il convincimento del giudice sui documenti in questione è errata.

È molto importante specificare che nessuna conseguenza, ai fini della valutazione del comportamento del contribuente, dovrebbe seguire al rifiuto della esibizione di un documento, su istanza dell'ufficio, il quale sia già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria; a tal proposito si richiama il principio fondamentale dell'ordinamento tributario previsto dal quarto comma dell'art. 6 dello Statuto, che esclude la possibilità di richiedere al contribuente informazioni o documenti già in possesso dell'Amministrazione.

Come già visto, il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa non imputabile¹⁶⁴.

Al generale divieto di nuove prove, si presentano le seguenti eccezioni:

- sono ammissibili solo le nuove prove ritenute necessarie ai fini della decisione;
- sono ammissibili quelle sole prove che la parte dimostra di non aver potuto produrre in primo grado per causa ad essa non imputabile;
- è sempre ammissibile la produzione di nuovi documenti in appello, ma tale facoltà si pone sempre in relazione ai limiti imposti dal divieto dell'art. 57 del D.Lgs. citato di proporre nuove domande; la produzione di nuovi documenti sarà ammissibile solo se è finalizzata a dimostrare l'infondatezza delle domande ed eccezioni già proposte in primo grado.

2.2 Le prove costituenti: la confessione, l'ispezione, la relazione e la consulenza tecnica

Le prove costituenti si formano nel corso del giudizio, così come avviene ad esempio per le ispezioni e per le dichiarazioni rese in udienza aventi valore confessorio. Esse necessitano di una doppia valutazione da parte del giudice, cioè devono essere

¹⁶⁴ Art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 546/92.

ammesse nel processo, dove si formano, e in seguito valutate dal giudicante per quanto riguarda la loro validità.

Esse devono necessariamente formarsi all'interno del processo mediante un'attività processuale propria, definita di istruzione probatoria, specificamente indirizzata alla formazione del mezzo di prova; le principali sono di tipo orale, come la confessione, il giuramento e la testimonianza, ed entro determinati limiti e a particolari condizioni assumono valenza probatoria anche nel giudizio tributario.

Una delle prove costituenti è la confessione, la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevole e favorevoli all'altra. Essa può essere:

- giudiziale, cioè fatta direttamente in udienza, e ai fini dell'efficacia probatoria è sufficiente per il giudice solo analizzarne il contenuto;
- oppure stragiudiziale, che deve essere provata sia nel contenuto che nel suo effettivo accadimento attraverso la testimonianza (nel caso di confessione orale) o con documento (se resa in forma scritta).

Non è espressamente disciplinata come prova del processo tributario, ma in assenza di divieti espliciti, la sua ammissibilità non va esclusa; la dottrina dominante reputa che valga come prova liberamente valutabile. Costituiscono prove liberamente valutabili dal giudice tributario le dichiarazioni che il contribuente rende nel processo tributario o in altri processi, o in atti extra-processuali di fatti a sé sfavorevoli; hanno valore di confessione stragiudiziale anche le risposte del contribuente ai questionari inviati dagli uffici accertatori o le dichiarazioni rese di persona e riportate nei verbali redatti in seguito a convocazione presso l'ufficio del contribuente¹⁶⁵, o in sede di accesso e verifiche, se il verbale è sottoscritto dalla parte¹⁶⁶.

Relativamente all'ammissione della confessione nel processo tributario, essa non è espressamente disciplinata come prova del processo stesso, ma non può considerarsi esclusa potendo applicare l'art. 116 c.p.c.¹⁶⁷, al fine di riconoscere la valenza confessoria a determinati atti che comportano dichiarazioni rese dal contribuente e a sé stesso sfavorevoli.

¹⁶⁵ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2013, 376; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2010, 56.

¹⁶⁶ Cfr. Cass. n. 20601/2005; Cass. n. 309/2006.

¹⁶⁷ Art. 116 c.p.c.: “il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti. Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinato e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo.”

L'ispezione è la tipica prova con la quale il giudice percepisce direttamente, con i propri sensi, il fatto allegato; l'ispezione giudiziale consiste nell'esame compiuto dall'Autorità giudiziaria di persone, luoghi o cose per accertare le tracce di un reato, per esempio l'ispezione disposta per accertare lo stato di beni immobili o di luoghi. Essa è prova d'ufficio, formata materialmente dal processo verbale che si redige mentre è in corso e che viene allegato agli atti del processo.

Ci sono poi le relazioni che la Commissione tributaria può richiedere, ai fini conoscitivi nel processo tributario, agli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o degli altri enti pubblici, compresa la Guardia di Finanza. Rappresentano uno strumento valutativo di dati probatori o il supporto conoscitivo di un fatto o di una cosa, la cui valutazione probatoria rimane sempre affidata alla discrezionalità del giudice ai sensi dell'art. 116 c.p.c..

Infine, la consulenza tecnica, che è stata la sostituzione della precedente "perizia" nel Codice civile; va intesa come un mezzo istruttorio e non come un mezzo di prova, in quanto non determina il convincimento del giudice in ordine alla verità o meno dei fatti in causa, ma è strumento integrativo dell'attività ispettiva del giudice.

Le relazioni sono gratuite in quanto rese da enti pubblici, al contrario le consulenze tecniche gravano sulla parte processuale soccombente, essendo disposte ed affidate solo a professionisti con particolari competenze tecniche. Se ne fa ricorso nel caso in cui ci sia la necessità di acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità; il consulente tecnico è un organo ausiliario dotato di conoscenze tecniche delle quali il giudice non dispone, ma che gli necessitano al fine integrativo, per il miglior svolgimento del processo.

La giurisprudenza¹⁶⁸ ritiene che la consulenza tecnica possa anche essere considerata un mezzo di prova qualora sia l'unico mezzo in grado di accertare un fatto di causa, tenendo conto che il contenuto della consulenza non è vincolante e può essere disatteso nella decisione, ma in tal caso il giudice deve motivare le ragioni del proprio dissenso. La dottrina prevalente¹⁶⁹ ne riconosce la doppia natura nel processo tributario: *«da un lato è mezzo di valutazione dei fatti già probatoriamente acquisiti al processo, dall'altro è un mezzo di accertamento di fatti rilevabili mediante particolari cognizioni e competenze tecniche»*.

¹⁶⁸ Cass., sent. n. 1266/2013.

¹⁶⁹ Così G. FAZIO, *La consulenza tecnica nel processo tributario*, Relazione al convegno Tribunale di Varese, 2009.

Il riferimento alla “particolare complessità” non deve essere inteso come carente preparazione giuridica, ma come l'occorrenza di “speciali conoscenze extra-giuridiche” o appositi strumenti valutativi, come ad esempio la conoscenza dei principi e regimi contabili, le modalità di redazione dei bilanci, i criteri di valutazione di aziende o quote societarie, la determinazione del valore economico di beni immobili, o nel caso in cui i dati da elaborare siano in grande quantità, come perizie che richiedono l'analisi dettagliata di molti documenti contabili e bancari.

La consulenza è sottratta alla disponibilità delle parti ed è rimessa al potere discrezionale della Commissione¹⁷⁰, che potrà disporla a prescindere da un'apposita iniziativa delle parti¹⁷¹.

Il potere discrezionale del giudice si esplicita nella valutazione delle circostanze, della legge e dell'opportunità di acquisire elementi conoscitivi utilizzando una delle due alternative, la relazione di organi pubblici o la consulenza tecnica, per risolvere la controversia in modo corretto e in tempi ragionevoli. L'espletamento deve avvenire nel rispetto dei principi fondamentali del Codice di procedura civile, agli artt. 61 e ss., e 191 e ss.; il CTU¹⁷² dovrà preferibilmente essere nominato tra gli esperti iscritti in appositi albi e il CTP¹⁷³ sarà responsabile penalmente e civilmente (per colpa grave) nell'espletamento dei compiti assegnatigli.

Riguardo al valore probatorio delle stime UTE¹⁷⁴ prodotte dall'Amministrazione, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 13 aprile 2007 n. 8890, ha chiarito che davanti alle Commissioni tributarie, l'Amministrazione si trova sullo stesso piano del contribuente, con la conseguenza che le stime dell'UTE da essa prodotte costituiscono semplici perizie di parte, trovandosi l'Amministrazione sullo stesso piano di parità della parte privata. Ad esse si può riconoscere valore di atto pubblico per quanto riguarda la loro provenienza, ma non per il loro contenuto, quindi da sole non possono fornire la prova della pretesa tributaria.

Nella libera formazione del convincimento, il giudice potrà trarre

¹⁷⁰ Cfr. Cass., sent. 8 agosto 2003, n. 11993, secondo la quale l'ammissione della consulenza d'ufficio è un mezzo istruttorio riservato all'apprezzamento del giudice quando lo stesso non sia in grado di risolvere direttamente i problemi di fatto, i quali appunto richiedono per la loro soluzione specifiche conoscenze tecniche.

¹⁷¹ È ammissibile anche quando si riveli necessaria l'acquisizione di una prova che la parte non può in altro modo fornire.

¹⁷² Consulente Tecnico d'Ufficio.

¹⁷³ Consulente Tecnico di Parte.

¹⁷⁴ Stime effettuate dall'Ufficio tecnico erariale.

considerazioni rilevanti ai fini della decisione, dalla consulenza tecnica richiesta. Nel caso in cui per le parti pendano più cause davanti allo stesso giudice, la cui soluzione dipende da simili problemi tecnici e giuridici, la consulenza tecnica eseguita, potrà essere utilizzata anche per la decisione degli altri¹⁷⁵.

2.3 Preclusioni probatorie: il giuramento e la testimonianza

Il giuramento è la dichiarazione che una parte fa, in giudizio, della verità di determinati fatti, accompagnata dal solenne giuramento; tali fatti possono essere ad essa sfavorevoli e favorevoli alla controparte. Il giuramento è solo giudiziale, non è ammesso su fatti illeciti, sui diritti disponibili, o sui fatti che il pubblico ufficiale attesta esser avvenuti in sua presenza; può essere decisorio, quando viene deferito dal giudice ad una delle parti in caso di prova quasi completa, oppure estimatorio, quando deferito dal giudice ad una delle parti per determinare il valore dell'oggetto della causa.

La testimonianza invece è la dichiarazione resa da una parte estranea al processo, chiamata teste o testimone, su fatti rilevanti per la decisione della causa; le dichiarazioni rese devono essere valutate da parte del giudice in base alla loro compatibilità con gli altri elementi probatori acquisiti al processo o che possono essere assunti.

Dal processo tributario sono espressamente esclusi sia il giuramento che la prova testimoniale, stante il divieto di ammissione testualmente prescritto dal quarto comma dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92, che sottolinea implicitamente il carattere scritto e documentale di tale processo.

Il divieto di giuramento trova giustificazione normativa nell'art. 2739 del Codice civile, il quale vieta la prestazione del giuramento per la decisione di cause relative a diritti di cui le parti non possono disporre, tra le quali rientra la materia tributaria in virtù della natura indisponibile dell'obbligazione; l'Amministrazione non potrebbe mai prestarlo perché non ne ha la disponibilità e la sua ammissione in giudizio causerebbe un'evidente disparità di trattamento delle parti.

Riguardo al divieto di prova testimoniale, si possono trovare poche giustificazioni in merito alla sua esclusione dal processo tributario. Si potrebbe considerare, a tal proposito, che i fatti economici con rilevanza tributaria, abbiano

¹⁷⁵ Cass., Sez. trib., sent. 6 febbraio 2009, n. 2904.

l'esigenza di essere documentati per iscritto, coordinandosi con le altre numerose norme tributarie che stabiliscono l'esclusività della prova documentale¹⁷⁶; ma ciò non basta a giustificare l'esclusione, dato che non sempre la disciplina richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto¹⁷⁷. Inoltre, potrebbero assumere rilievo nel processo fatti di natura non economica per i quali non è determinabile una prova scritta; sempre più frequente è il ricorso da parte dell'Amministrazione Finanziaria alle presunzioni basate su situazioni di fatto soprattutto nella fase procedimentale.

Si può affermare che l'esclusione della prova testimoniale si pone come un impedimento all'esercizio del diritto d'azione e del diritto di difesa delle parti in lite, e come un ostacolo all'accertamento dei fatti da parte del giudice, in quanto limita molto gli strumenti di ricostruzione della verità; il suo utilizzo richiederebbe probabilmente un allungamento dei tempi processuali, ma potrebbe garantire una visione dei fatti più completa. Il ricorso alla prova testimoniale dovrebbe essere considerato come uno strumento indispensabile ai fini dell'individuazione della verità, soprattutto in un campo come quello tributario, in cui per la determinazione di numerosi tributi il ricorso ai soli documenti e presunzioni si rivela insufficiente.

Paragonando il sistema processuale tributario con gli altri sistemi, come ad esempio quello civile o penale, si ha che in quest'ultimi si può ricorrere alla prova testimoniale, e il divieto nel processo tributario sarebbe lesivo del generale principio di eguaglianza e di ragionevolezza. Tuttavia la Corte ha chiarito che queste limitazioni non costituiscono vizio di legittimità costituzionale, ma sono la conseguenza della scelta fatta sui limiti dell'ammissibilità dei mezzi di prova: in ogni processo, a partire da quello civile, possono esservi limitazioni ai mezzi di prova, quindi anche nel processo tributario.

Si è espressa a riguardo la Corte europea dei Diritti dell'Uomo, con la sentenza del 23 novembre 2006¹⁷⁸, che vedeva il contribuente, un cittadino finlandese, il quale

¹⁷⁶ Si pensi ad esempio all'art. 61 del D.P.R. n. 600/73, il quale prevede che i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze; ancora, la prova scritta spesso richiesta ai fini della dimostrazione di passività fiscalmente rilevanti, come in materia di imposta successoria: *“i debiti del defunto devono risultare da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale definitivo”*, art. 21 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

¹⁷⁷ Cfr. F. TESAURO, *Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Fin. Loc.*, 1999, il quale sostiene che per i redditi d'impresa è regola generale che tutto sia documentato e rilevato nelle scritture e nel bilancio, invece nulla del genere è previsto per i redditi diversi.

¹⁷⁸ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sent. del 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01, in *Rass. trib.*, 2007, 216.

proponeva ricorso alla Corte sostenendo di non essersi potuto difendere in modo adeguato perché il sistema tributario in vigore (della Finlandia) non prevedeva un'udienza pubblica e quindi la possibilità di ricorrere alla prova testimoniale; a suo parere questo mezzo di prova gli avrebbe consentito di difendersi in maniera giusta.

La Corte sosteneva che «*l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo, solo se, da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile*»; la Corte europea quindi asserisce che l'impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale è in contrasto con l'equo processo europeo, a meno che il pregiudizio sia rimediabile diversamente (con altre prove o ragioni).

Altre preclusioni sono previste anche da altre fonti normative, come dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/73, il quale con il quarto comma impedisce l'esibizione e la trasmissione di notizie, documenti e atti che non sono stati esibiti in risposta agli inviti dell'Ufficio, in sede amministrativa e contenziosa¹⁷⁹; ancora, dagli artt. 32 e 58, del D.Lgs. n. 546/92, che prevedono il deposito di documentazione probatoria da parte del ricorrente entro il primo grado di giudizio, salvo la dimostrazione dell'esistenza di cause a lui non imputabili.

Tali preclusioni possono determinare come già detto una limitazione dell'azione difensiva in ambito processuale prevista dall'art. 24 Cost., con riguardo alla parità delle parti e il giusto processo, nel momento in cui il contribuente non disponesse di altri mezzi di prova analoghi a quelli dell'Amministrazione, né avesse modo di controllare la veridicità delle affermazioni contro di lui utilizzate.

2.4 Le dichiarazioni di terzi

Le dichiarazioni di terzi sono delle prove atipiche, ovvero sono elementi di prova non previsti e regolati da alcuna norma di legge; si è molto dibattuto relativamente alla loro utilizzabilità, alla loro efficacia probatoria, ed in particolare, di quale sia lo strumento di cui si può avvalere il contribuente per poter contestarne il contenuto, in sede processuale e a fini probatori.

¹⁷⁹ F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 275.

La Corte costituzionale è intervenuta¹⁸⁰ ritenendo non fondata la questione di legittimità costituzionale sul divieto di prova testimoniale nel giudizio tributario dell'art. 7 del D.Lgs. 546/92, sollevata rispetto agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione; riconoscendo però che il divieto in questione non esclude l'utilizzo nel processo tributario, di dichiarazioni scritte di terzi, a contenuto essenzialmente testimoniale, eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, che sono dotate di un'efficacia probatoria minore della prova documentale, da considerare come meri argomenti di prova, strumenti che da soli non sono sufficienti a fondare il convincimento del giudice in mancanza di idonei riscontri obiettivi.

La giurisprudenza quindi ha riconosciuto all'Amministrazione l'utilizzo delle dichiarazioni di terzi, quali forme scritte di testimonianze, raccolte nelle indagini amministrative o nelle indagini di polizia tributaria, documentate nei processi verbali, che non implicano l'impossibilità del loro utilizzo in sede processuale, ma costituiscono elementi indiziari diversi dalle presunzioni che debbono rilevare quali semplici elementi indiziari necessariamente supportati da altri riscontri oggettivi¹⁸¹; se l'avviso di accertamento non ha altro fondamento che dichiarazioni testimoniali di terzi, esso è destinato ad essere annullato¹⁸².

Quando le dichiarazioni di terzi sono già state rese in altro procedimento, e poi vengono raccolte dalla polizia tributaria ed inserite nel P.V.C., non hanno natura di testimonianza, ma di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini, sfornite pertanto di efficacia probatoria vincolante, quindi sono inidonee da sole a fondare un'affermazione del contribuente¹⁸³.

È interessante notare il divieto dell'impiego della prova testimoniale e l'utilizzo consentito delle dichiarazioni provenienti da terzi raccolte dall'Amministrazione Finanziaria nella fase procedimentale e successivamente adottate in giudizio; ciò che è evidente è lo squilibrio che si viene a creare fra la posizione dell'Amministrazione, che può esibire dichiarazioni di terzi al giudice come fonti di convincimento, e quella del contribuente, il quale deve subire l'influenza di tali dichiarazioni raccolte e non può contrapporre dichiarazioni dello stesso tipo a suo vantaggio¹⁸⁴.

¹⁸⁰ Corte cost., sent. n. 18/2000.

¹⁸¹ Così Corte Cost., n.18/2000; Cass., n. 14774/2000; Cass., n. 5957/2003.

¹⁸² Cfr. F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, 2000, 89.

¹⁸³ Cass., sent. n. 2916/2013.

¹⁸⁴ E. FAZZALARI, *Prova testimoniale o dichiarazioni di terzi adottate dall'amministrazione?*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2000, 141.

Tuttavia, secondo la Corte di Cassazione¹⁸⁵, è possibile l'introduzione nel contenzioso tributario anche da parte del contribuente delle dichiarazioni di terzi rese in sede extra-processuale, quali elementi indiziari aventi valore probatorio; ciò che è certo oggi è che non si dovrebbero più porre limiti di prova nel processo tributario, in attuazione del principio del giusto processo, della parità delle armi processuali e del diritto di difesa¹⁸⁶.

Le dichiarazioni in questione sono dotate di un valore probatorio che è solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali non sono idonei a costituire da soli il fondamento della decisione; per poter concorrere a formare il convincimento del giudice devono necessariamente essere supportati da altri riscontri oggettivi¹⁸⁷.

La Corte raggiunge una soluzione che tiene conto da un lato dell'esistenza di norme che, seppur entro precisi limiti, consentono all'Amministrazione di acquisire elementi verbali¹⁸⁸, dall'altro lato delle esigenze di difesa e di uguaglianza delle parti che stonano con l'eventualità che una sola delle parti possa far entrare in giudizio, con pieno valore probatorio, elementi orali.

Il punto di equilibrio viene individuato nella compressione del valore probatorio delle dichiarazioni verbali, fino ad escluderne la possibilità che da sole possano essere sufficienti a supportare la pretesa dell'ufficio e di conseguenza fondare la decisione del giudice.

In definitiva, la Suprema Corte si è così espressa «*le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione Finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extra-processuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice*¹⁸⁹»; si è a tal riguardo precisato che tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni¹⁹⁰.

Le dichiarazioni di terzi, se costituiscono l'unico elemento di prova, non

¹⁸⁵ Cass., sent. n. 4269/2002; Cass., sent. n. 5746/2010.

¹⁸⁶ M. VILLANI, *Osservazioni al DDL della riforma del processo tributario*, in *Altalex*, 2013.

¹⁸⁷ S. STUFANO, *Efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi utilizzate in fase di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2001, 489.

¹⁸⁸ Commi 8 e 8-bis dell'art. 32 del D.P.R. 600, e alle fattispecie di cui ai nn. 2,4,5,6 e 7 del medesimo art. 32.

¹⁸⁹ Cass., n. 13174/2019; Cass., n. 9080/2017.

¹⁹⁰ Cass., n. 9402/2007.

possono da sole adempiere all'onere probatorio che compete all'Amministrazione; questo principio di diritto è chiaramente affermato dalla Corte di Cassazione: *«nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova¹⁹¹»*.

Risulta coerente con il suddetto principio l'orientamento della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, n. 1/2013¹⁹², in base alla quale la dichiarazione di un terzo, che ammette di aver emesso fatture per operazioni inesistenti, riportate in un processo verbale di constatazione dalla Guardia di Finanza, non basta a fondare un accertamento a carico del beneficiario del documento; è onere dell'Ufficio produrre ulteriori elementi a conferma delle dichiarazioni e a sostegno della pretesa impositiva. L'imprenditore sottoposto a verifica aveva dichiarato di aver emesso, durante l'anno d'imposta sottoposto a controllo, fatture per operazioni inesistenti a beneficio di una società terza: a seguito di queste dichiarazioni gli venivano contestate la deduzione di costi per fatture inesistenti e la detrazione dell'IVA relativa.

L'avviso di accertamento si basava esclusivamente sulle suddette dichiarazioni circa l'inesistenza delle prestazioni, e l'Ufficio finanziario non aveva alcun ulteriore elemento di prova a sostegno della pretesa, considerando che la mera dichiarazione del fornitore non poteva, da sola, soddisfare l'onere probatorio previsto; veniva accolta dalla Commissione l'impugnazione della ricorrente evidenziando che nel processo tributario la dichiarazione del terzo ha valore meramente indiziario e può concorrere al convincimento del giudice, solo quando confortata da altri indizi.

3. Prova per presunzione

Parliamo di presunzioni perché l'accertamento dei reati tributari è spesso basato sull'utilizzo di metodi presuntivi, che utilizzano elementi indiziari; si definisce l'indizio come *«una circostanza certa dalla quale si può trarre, per induzione logica, una conclusione circa la sussistenza o la insussistenza di un fatto da provarsi»¹⁹³*.

¹⁹¹ Cass., sent. 9876/2011.

¹⁹² Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. III, sent. 22 gennaio 2013, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013, 410, con commento di M. DEL VAGLIO, *Le sole dichiarazioni di terzi non sono prove autosufficienti a dimostrare la fatturazione fittizia*.

¹⁹³ V. MANZINI – G. D. PISAPIA, *Trattato di diritto processuale penale italiano*, 1972, 446.

L'ingresso di prove atipiche nel procedimento tributario, che possono influenzare la decisione del giudice, è il risultato dell'ampliamento avvenuto nel tempo del corpo normativo. Si fa riferimento in particolare alle norme che in tema di accertamento riconoscono espressamente la possibilità di utilizzare dati e notizie “*comunque raccolti o venuti a conoscenza*¹⁹⁴”, nonché “*altri atti e documenti in possesso dell'ufficio*¹⁹⁵”, diversi da quelli formati o acquisiti nell'esercizio dei poteri istruttori tipici.

Nell'ambito delle prove libere si fa riferimento ad un criterio di prudente valutazione senza alcuna specificazione; questo è giustificato dal fatto che il legislatore non poteva predeterminare in assoluto il ragionamento del giudice, ma ha preferito che venissero colti in modo autonomo, a seconda della sua sensibilità.

Si è resa però necessaria, per evitare la possibilità della formazione di soluzioni illogiche, legittimate da una normativa troppo vaga, la circoscrizione delle caratteristiche obbiettive della prova giudiziaria¹⁹⁶: essa deve avere carattere dimostrativo e deve essere in grado di far emergere con assoluta evidenza la verità o la falsità di un determinato fatto. Per carattere dimostrativo si intende che «*la funzione della prova deve essere assolta all'interno del processo mediante il ricorso ad un procedimento di tipo razionale, i cui risultati – proprio perché fondati su un procedimento di questo tipo – sono controllabili dall'esterno*¹⁹⁷»; pertanto la ricostruzione della prova in termini di dimostrazione deve presupporre:

- la separazione del giudizio di fatto da quello di diritto;
- l'impostazione razionale del procedimento probatorio;
- la controllabilità dall'esterno delle scelte operate (dalle parti e dal giudice sovraordinato).

La dimostrazione oggettiva del fatto da provare può incontrare delle limitazioni, in termini di modalità di acquisizione probatoria o di efficacia delle prove¹⁹⁸; ciò che conta è che il convincimento del giudice sia ragionevole, valido e attendibile.

La prova per presunzioni è prevista dall'art. 2727 c.c.¹⁹⁹ e si realizza quando l'esistenza di un fatto non è rilevata dalla percezione sensoriale attraverso la valutazione

¹⁹⁴ Artt. 39, comma 2 e 41, comma 2, D.P.R. n. 600/73; art. 55, comma 1, D.P.R. n. 633/72.

¹⁹⁵ Art. 39, comma 1, lett. c, D.P.R. n. 600/73, e art. 54, comma 3, D.P.R. 633/72.

¹⁹⁶ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, 2008, 179.

¹⁹⁷ Così A. CARRATTA, *Funzione dimostrativa della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, 76.

¹⁹⁸ Sul punto cfr. G. F. RICCI, *Nuovi rilievi sul problema della specificità della prova giuridica*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2000, 1150.

¹⁹⁹ Art. 2727 c.c.: “*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato*”.

di una prova, ma viene induttivamente tratta sulla base del principio della causalità efficiente; è un ragionamento logico mediante il quale si desume l'esistenza di un fatto ignoto, sulla base dell'esistenza di un fatto che è conosciuto²⁰⁰. La presunzione è quindi una prova critica, diversa da quella storica e gli elementi che la caratterizzano sono il fatto certo, quello ignoto ed il nesso di causalità tra i due.

Ci possono essere due tipi di presunzioni, quella legale e quella semplice: la presunzione legale si ha quando il nesso di causalità è previsto dalla legge; il fatto noto e quello ignoto trovano collegamento in base ad una regola di diritto (art. 2728 c.c.); possono essere assolute, quando non ammettono prova contraria²⁰¹, e relative, quando invece lasciano la possibilità di fornire tale prova; la presunzione semplice si ha quando il nesso di causalità è ritenuto dal giudice; il collegamento è dato dall'interpretazione secondo una regola di esperienza lasciata al giudice, il quale però può ammetterle solo se gravi, precise e concordanti (art. 2729 c.c.).

La particolare forza probatoria di alcune presunzioni legali, pur non essendo volte al convincimento del giudice come quelle semplici, possono essere poste a fondamento della decisione e quindi a legittimare la rettifica del reddito imponibile, se il contribuente non fornisce una controprova talvolta indicata dallo stesso legislatore.

L'art. 2729 c.c. definisce i limiti di applicabilità delle presunzioni semplici: *«le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni»*; il legislatore quindi affida le presunzioni semplici alla libera valutazione e prudenza del giudice tributario, ma pone due limitazioni:

- la condizione posta per la loro ammissibilità: infatti sarebbero precluse nell'ipotesi in cui non è ammissibile la prova testimoniale; questa limitazione opera con riferimento all'ambito del diritto civile e riguarda l'ammissibilità delle presunzioni semplici, ma solo nell'ipotesi in cui sia ammissibile la prova testimoniale. Da una prima lettura dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/92 si può sostenere che non sia ammessa la prova testimoniale nel processo tributario; quindi ci si domanda

²⁰⁰ S. GENNAI – A TRAVERSI, *I delitti tributari*, 2011, 232.

²⁰¹ Nell'ambito del diritto civile le presunzioni assolute sono finalizzate a dare certezza giuridica a determinate situazioni fattuali o status delle persone, come ad esempio la presunzione di paternità (art. 232 c.c.). Anche nell'ambito tributario sono presenti, come ad esempio alcune disposizioni dettate in materia di residenza fiscale (art. 2, c. 2, TUIR, trattasi di una previsione normativa per la quale il contribuente non potrebbe in alcun modo dimostrare il contrario).

se sia legittimo il ricorso alle presunzioni semplici in tale ambito. Leggendo attentamente l'art. 2729 c.c. si evince che non reca un principio di diritto comune estendibile al diritto tributario e non sussiste un nesso inscindibile tra ammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici; inoltre quest'ultime sono contemplate dalla normativa tributaria, per esempio negli artt. 37 comma 3, 38 comma 3, e 39 comma 1 lettera d), del D.P.R. n. 600/73.

- la condizione posta per il loro impiego: può avvenire solo se sono gravi, precise e concordanti. Il requisito della gravità si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; il requisito della precisione impone che i fatti noti non siano vaghi, ma ben determinati nella loro realtà storica; il requisito della concordanza presuppone che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto²⁰².

Ma sono state date diverse definizioni dei tre requisiti: la Cassazione, con sentenza n. 8089/1996²⁰³ ha precisato che gravi sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti, resistenti alle possibili obiezioni (il fatto ignoto sia quantomeno la conclusione più probabile); precisi sono quelli dotati di specificità e concretezza, non suscettibili di diversa o più verosimile interpretazione; concordanti sono quelli non contrastanti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi (in una valutazione nella loro complessità). Invece la giurisprudenza della Commissione tributaria centrale, con la sentenza n. 2419/1994 aveva evidenziato che il requisito della gravità doveva essere individuabile nella probabilità che il fatto presunto sia vero, quello della precisione nella certezza del fatto noto e quello della concordanza nella coerenza tra gli elementi posti alla base della rettifica; per quanto riguarda la concordanza, deve sussistere quando ci siano più presunzioni, in quanto le diverse presunzioni devono essere dirette alla medesima dimostrazione.

Il giudice tributario deve ammettere solo presunzioni gravi, precise e concordanti: in sostanza, i fatti sui quali si fondano le presunzioni semplici devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'ufficio impositore, il quale deve dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza.

²⁰² A. PALUMBO – M. VILLANI, *Il potere istruttorio dei giudici tributari si avvale di sei strumenti tra tipici e atipici*, in *Guida Normativa Il Sole 24 Ore*, 2007, 38.

²⁰³ Così anche Cass., sent. n. 3352/1999.

Esistono anche le presunzioni “*semplicissime*” o “*supersemplici*”, che stanno alla base degli accertamenti induttivi, per le quali non sono richiesti i requisiti appena citati. L'ufficio ha la facoltà di avvalersi di presunzioni prive di tali requisiti nelle ipotesi in cui il contesto conoscitivo a disposizione dell'Amministrazione è particolarmente carente: il reddito non è stato indicato in dichiarazione, le scritture contabili non sono tenute, non sono esibite o non sono disponibili, o sono inattendibili nel loro complesso, o c'è la mancata risposta ad inviti degli uffici²⁰⁴, ovvero la dichiarazione sia omessa o nulla²⁰⁵.

Sono ad ogni modo eccezioni che richiedono sempre e comunque che il ragionamento presuntivo conduca l'interprete ad una elevata probabilità del fatto presunto nei limiti della “ragionevolezza”; non sono ammesse le presunzioni arbitrarie, imprecise e contraddittorie²⁰⁶. Esse determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio²⁰⁷.

Relativamente alla probabilità sulla veridicità del fatto presunto, la Corte di Cassazione si è espressa sostenendo che l'esistenza del fatto ignoto non deve per forza rappresentare l'unica conseguenza possibile di quello noto, ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile quello ignoto secondo un giudizio di probabilità, deve cioè esserci una connessione logica tra la verifica del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto, alla luce di regole di esperienza che convincano il giudice sulla verosimiglianza di uno quale effetto dell'altro²⁰⁸.

La differenza concretamente rileva in termini di onere della prova:

- nel caso delle presunzioni semplici l'Amministrazione deve dimostrare che la presunzione soddisfi i requisiti di gravità, precisione e concordanza; qui il giudice può valutare gli elementi presuntivi secondo il suo libero apprezzamento, sempre nei limiti di ammissibilità previsti dal citato art. 2729 c.c.;
- nel caso di presunzioni legali l'Amministrazione potrà fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni espressamente previste dalla legge, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale dovrà

²⁰⁴ Art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/73.

²⁰⁵ Art. 41, comma 2, del D.P.R. n. 600/73.

²⁰⁶ Cass., sent. nn. 2605/2000 e 9099/2002.

²⁰⁷ Cass., sent. n. 14930/2017; Cass., sent. n. 19191/2019.

²⁰⁸ Cfr. Cass., sent. n. 5082/1997; Cass., sent. n. 9782/1999; Cass., sent. n. 9884/2002.

dimostrare l'inefficacia della ricostruzione reddituale sulla base di fatti modificativi o estintivi; al giudice non è consentito di modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti costituenti la presunzione, ma solo di valutarne la prova contraria, quando ammessa. Per quanto riguarda le presunzioni legali relative, si parla ad esempio di accertamento del reddito in base a strumenti presuntivi e parametrici come il c.d. redditometro; il fisco può accertare un reddito maggiore di quello risultante dai coefficienti, avendo l'onere della prova del maggior reddito, ed il contribuente può allegare e provare di aver prodotto un reddito inferiore a quello presunto in base al redditometro.

3.1 Gli indizi

Generalmente si ritiene che i fatti che il giudice pone alla base delle presunzioni semplici siano indizi, riconosciuti come prove indiziarie; dalla giurisprudenza già consolidata possiamo elaborarne una elencazione:

- i documenti, la cui efficacia probatoria non è regolata dagli artt. 2699-2720 c.c.: si distinguono al riguardo le scritture provenienti da terzi da un lato, e le certificazioni amministrative, gli atti di notorietà e i verbali di polizia giudiziaria, dall'altro;
- le risultanze delle prove assunte in un diverso giudizio comunque raccolte e indipendentemente dall'efficacia riconosciuta ad esse nel giudizio originario;
- le perizie extra-giudiziali, non solo come ausilio per la valutazione tecnica dei fatti, ma anche come fonte di prova dei fatti stessi;
- i comportamenti dei soggetti.

Per quanto riguarda il valore probatorio da attribuire agli elementi di prova atipici, o prove liberamente valutabili dal giudice al pari di quelle tipiche, sottoposte al regime *ex art. 2729* del Codice civile, si può ritenere che generalmente il loro valore sia quello proprio degli indizi, e questo per l'esigenza di attribuire una portata probatoria diversa da quella delle prove tipiche²⁰⁹.

Le prove atipiche non possono essere equiparate alle prove tipiche per quanto riguarda la loro efficacia. L'art. 116 comma 2 c.p.c.²¹⁰, nel consentire al giudice di

²⁰⁹ Cfr. A. BENAZZI, *Le presunzioni semplici quale strumento di prova nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2002, 36.

²¹⁰ Al quale rinvia il processo tributario, ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/92.

desumere argomenti di prova dalle risposte al libero interrogatorio e dal comportamento delle parti in sede processuale, ha escluso che dette fonti possano divenire componenti esclusive della valutazione del giudice per la decisione finale: gli argomenti di prova non sono vere e proprie prove, ma strumenti logico-critici per valutare prove tipiche, e concorrono a rafforzare il libero convincimento del giudice, senza fondarlo di per sé, tramite un ragionamento induttivo con altri elementi tratti dai risultati delle prove atipiche.

Idea comunemente condivisa è quella che possa bastare anche un solo indizio, ancorché grave e preciso, a fondare il convincimento del giudice²¹¹. Il requisito della concordanza degraderebbe a elemento eventuale rispetto alla necessaria sussistenza di una pluralità di indizi; in tal modo diventerebbe facile l'utilizzo della prova indiziaria ai fini di un convincimento giudiziale.

Per agevolare l'utilizzo delle prove atipiche, come possono essere le presunzioni, si possono seguire dei criteri-guida, i quali non possono che consentire un ordinato e logico svolgimento del lavoro interpretativo da parte del giudice: dove l'indizio (mezzo di prova atipica) sia l'unica fonte probatoria, devono essere attentamente valutate la precisione e la gravità, ed in tal caso esso non può prevalere non solo su di una prova vera e propria, ma anche su altri indizi in conflitto; l'utilizzazione dell'indizio non può essere la via per introdurre nel processo una prova altrimenti inammissibile (si pensi ad una testimonianza resa in un altro processo da persona che non avrebbe potuto deporre nell'attuale procedimento).

Ed è dal principio del libero convincimento del giudice che la giurisprudenza ha ricavato la regola generale per cui il giudice può scegliere entro il materiale probatorio comunque acquisito al giudizio, gli elementi di prova su cui fondare il proprio convincimento, anche mediante prove atipiche, quelle non disciplinate dal Codice civile o dal Codice di procedura civile, ovvero ogni elemento dotato di efficacia probatoria che può essere utilizzato e valutato dal giudice in qualunque modo sia stato acquisito al processo²¹².

Si possono delineare dei punti fermi del procedimento indiziario che dovrebbe seguire l'interprete:

- certezza ed univocità della circostanza indiziante: l'indizio deve essere non solo

²¹¹ Per approfondimenti v. L. VASSALLO, *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, 2014, 160; VERDE, *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè editore, 607.

²¹² Cfr. CTP Firenze, sent. 22/6/2011 n. 89/16/11.

- certo, ma univoco, in modo da non dar luogo a molteplici induzioni, ma ad una soltanto;
- rigore logico deduttivo: la deduzione del fatto ignoto dal fatto noto deve essere rigorosamente logica, con ricorso parsimonioso alle massime di esperienza;
 - pluralità e concordanza degli indizi: cercare la concordanza e la confluenza nella conclusione dell'argomento indiziario; nel caso di indizi plurimi, essi vanno anzitutto autonomamente valutati nella loro certezza e nella loro univocità, per misurarne la gravità probatoria; poi vanno logicamente e cronologicamente collegati in modo che ciascun indizio confluisca insieme agli altri in una logica ricostruzione unitaria del fatto ignoto. L'operazione logica si divide quindi in due tempi: il primo è dedicato alla valutazione autonoma della singola circostanza indiziante, il secondo al collegamento tra le varie circostanze al fine di verificarne la confluenza;
 - ricerca della causale: nei procedimenti indiziari è necessario dare il giusto rilievo alla causale; quando è certa e provata, può legare tutti gli altri confluenti indizi o spiegare uno solo di essi.

3.1.1 I documenti la cui efficacia probatoria non è regolata dagli artt. 2699-2720 c.c.

Tra i documenti non ricompresi dagli artt. 2699-2720 c.c., si riconoscono le scritture provenienti da terzi, gli atti di notorietà e i verbali della polizia tributaria.

Alle scritture private provenienti da terzi estranei alle parti in causa può riconoscersi valore di indizi, non essendo assoggettate alla disciplina dell'art. 2702 c.c., che in difetto di contestazione dalla parte contro cui sono prodotte in causa, possono fornire argomenti di convincimento ed essere utilizzate come fondamento della decisione. Le scritture private provenienti da terzi estranei alla lite, pur non avendo efficacia di prova piena, possono tuttavia essere liberamente apprezzate dal giudice tributario nel merito e sempre nel loro valore indiziario, per poter costituire fonte di convincimento e fondamento della decisione, ma a condizione che la loro attendibilità risulti confortata da altri elementi offerti e prodotti in giudizio.

La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà e l'atto di notorietà devono considerarsi dichiarazioni di terzo o, se provenienti dalla parte in giudizio, come una dichiarazione proveniente dalla parte stessa. L'atto di notorietà, per la parte assunta

direttamente dal pubblico ufficiale che ne dà attestazione, ha valore di prova legale, invece per il contenuto delle dichiarazioni fatte dal dichiarante, l'atto assume valore non di prova legale, ma di prova indiziaria, liberamente valutabile dal giudice²¹³. Ammissibili pienamente nel processo tributario, il giudice deve tenerli presenti come elementi indiziari da valutare insieme alle altre fonti di prova²¹⁴; eventualmente il giudice è sempre tenuto a motivare l'eventuale inutilizzo delle dichiarazioni del terzo²¹⁵.

I verbali di polizia giudiziaria, invece, fanno piena prova per quanto il pubblico ufficiale afferma di aver compiuto o constatato; nel processo tributario le dichiarazioni del terzo acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e poi trasfuse nel P.V.C., a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice qualora fondate da altri elementi di prova; tuttavia tali dichiarazioni, quando recepite nei verbali di polizia giudiziaria, nel concorso di particolari circostanze²¹⁶ e soprattutto quando hanno valore confessorio, possono integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 del Codice civile.

3.1.2 Le risultanze delle prove assunte in un diverso giudizio ed in altri procedimenti

Per quanto riguarda le prove assunte in un diverso giudizio ed in altri procedimenti, comunque raccolte e indipendentemente dall'efficacia riconosciuta ad esse nel procedimento originario, come gli elementi di prova raccolti in sede di indagini e le prove assunte nel processo penale, valgono come indizi nel procedimento amministrativo e tributario.

Il giudice tributario può infatti legittimamente porre a base del proprio convincimento le prove assunte in un diverso processo ed anche in sede penale, quali

²¹³ Cass., n. 710/1998.

²¹⁴ Il terzo può rilasciare dichiarazioni scritte per le quali non incorre in responsabilità penale: l'eventuale falso insito nella dichiarazione scritta del terzo non è previsto nell'art. 372 c.p., che prevede una dichiarazione orale resa davanti all'Autorità giudiziaria; l'atto notorio non può essere considerato ed equiparato ad una dichiarazione orale, ed è proprio per tale motivo che la dichiarazione scritta, priva di una sanzione penale, rappresenta un mero elemento indiziario ed offre meno garanzie rispetto ad altre dichiarazioni la cui falsità è punibile. L. VASSALLO, *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, 2014, 171.

²¹⁵ Cass., n. 767/2011.

²¹⁶ Quando si segnalano come dotate di una particolare attendibilità ed affidabilità. Cass., n. 9876/2011.

prove atipiche idonee a fornire elementi di giudizio sufficienti. La Cassazione si è espressa precisando che per elementi di prova emersi in sede di un diverso giudizio si intendono sia le fonti di prova (nelle quali si collocano anche le dichiarazioni rese da terzi alla polizia giudiziaria, anche quando queste vengano rese nell'ambito di un procedimento penale e poi recepite ed inserite nel P.V.C. redatto da verificatori), sia le prove vere e proprie; esse hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e pertanto sono pienamente utilizzabili quali elementi di prova²¹⁷.

3.1.3 Le perizie extra-giudiziali

Le perizie extra-giudiziali sono considerate quali strumenti di ausilio per la valutazione tecnica-estimativa dei fatti, ma anche come fonte di prova dei fatti stessi: hanno rilevanza probatoria in quanto, sebbene assunte al di fuori del processo, negarne l'utilizzo ai fini probatori contrasta con i principi di diritto enunciati dalla Corte di Cassazione con riferimento all'utilizzabilità da parte del giudice tributario di prove atipiche, e fra queste delle prove acquisite in altri giudizi e procedimenti diversi da quello tributario.

Va precisato che si fa riferimento alla perizia extra-giudiziale anche quando la parte produce nel processo tributario la propria perizia²¹⁸ formata fuori dal processo²¹⁹, la quale può costituire fonte di convincimento del giudice, a patto che ne indichi le ragioni di correttezza e convincimento²²⁰, così come se ne fa riferimento anche alla memoria che il consulente tecnico di parte deposita in seguito alla consulenza tecnica disposta dal giudice (che viene considerata uno scritto difensivo a contenuto tecnico e non un mezzo di prova, poiché la sua funzione consiste nell'offrire al giudice l'ausilio di conoscenze tecniche che il giudice di solito non possiede; la loro acquisizione appartiene alla fase istruttoria, ma la loro valutazione alla fase decisoria, riservata al giudice). Esse possono assumere una significativa valenza probatoria nel processo tributario, se relative ad una situazione di fatto rilevante e sempre che ne venga data adeguata motivazione²²¹.

²¹⁷ Cass., sent. n. 20032/2011.

²¹⁸ La quale prende il nome di perizia di parte.

²¹⁹ Cass., sent. n. 8890/2007.

²²⁰ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 11 gennaio 2006, n. 339; Cass., Sez. trib., sent. 13 aprile 2007, n. 8890.

²²¹ Cass., sent. n. 2904/2009.

3.1.4 Il comportamento delle parti

Nell'esercizio dei suoi poteri, l'ente impositore non deve mai tradire la situazione fiduciaria che si genera nel contribuente; deve sempre avere rispetto, in primo luogo, dell'obbligo di correttezza, cioè comportarsi con lealtà e trasparenza, guidando e facilitando l'adempimento dei doveri da parte dei privati, in secondo luogo, dell'obbligo di non agire in modo contraddittorio, cioè di agire in modo coerente e non in contrasto rispetto al proprio precedente orientamento.

Il giudice, nel processo tributario, ai sensi dell'art. 116 c.p.c., nella valutazione delle prove, può tener conto del comportamento processuale e anche di quello extra-processuale delle parti; nel giudizio tributario i comportamenti processuali valutabili sono pertanto sia quelli che consistono nella violazione dei doveri di lealtà e probità di cui all'art. 88 c.p.c., ma anche quelli che non si esauriscono in tale ultima previsione, in quanto l'oggetto di indagine non è limitato alle sole iniziative giudiziarie assunte con colpa grave o malafede, finalizzate ad ottenere una pronuncia ingiusta o ad ostacolare il regolare svolgimento del processo.

Il comportamento dell'imputato può essere utilizzato dal giudice per trarne elementi di prova, purché non si condizioni il diritto di difesa²²²; il giudice può formulare una motivazione razionale della sentenza con riferimento al comportamento delle parti, soprattutto quando il quadro probatorio a disposizione è privo di elementi di prova diretti.

La ricostruzione del giudice deve basarsi su canoni di razionalità che gli servono per fornire un'adeguata motivazione della sua decisione, la sua mancanza pregiudicherebbe la richiesta di giustizia proveniente dalle parti.

Alla base di tutte le valutazioni discrezionali, c'è da tenere in considerazione la possibilità che il contribuente non collabori, per evitare che l'ufficio acquisisca elementi su cui fondare la decisione²²³. Il comportamento delle parti, che venga inquadrato tra argomenti di prova o tra prove atipiche, è un elemento probatorio rilevante, tale da poter supportare il convincimento del giudice; e con ciò non si intende che di fronte ad una fonte di prova diretta documentale, il giudice possa ritenerla non convincente sulla base della valutazione del comportamento delle parti; esso rappresenta un fatto secondario, fonte di presunzione, che può avvalorare o contrastare le prove presuntive offerte dalle

²²² Corte di Cassazione, sezioni unite penali, sentenza 21 ottobre 1992.

²²³ G. CIPOLLA, *L'accertamento contabile e l'accertamento extra-contabile negli artt. 54 e 55 D.P.R. n. 633/72*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 685.

parti. In altri termini, far diventare prova ciò che altrimenti resterebbe un mero indizio.

Si può concludere affermando che secondo la prevalente giurisprudenza, ove nel corso del giudizio non vengano fornite dalle parti o assunte dal giudice prove idonee, in particolare prove documentali, il comportamento delle parti può costituire un decisivo elemento di prova qualora il giudice, attraverso la sua valutazione, giunga al pieno convincimento sui fatti²²⁴.

È la ricerca della verità che induce il giudice a valutare il comportamento delle parti; l'utilizzo del comportamento procedimentale e processuale per giungere alla ricostruzione del fatto deve essere visto come tentativo di giungere alla verità.

4. L'onere della prova nel processo tributario

L'onere della prova costituisce un elemento fondamentale del processo tributario, più precisamente nel rapporto tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente; prima del processo, il problema della prova si pone già nel procedimento accertativo, dove è l'Amministrazione ad avere l'onere di acquisire la prova dei fatti sui quali basa il provvedimento e gli elementi in base ai quali ha operato la quantificazione.

La regola fondamentale dell'onere della prova dell'art. 2697 del Codice civile²²⁵ prevede che l'incombenza ricada sull'attore, cioè sulla parte che esercita la pretesa, per il principio generale secondo il quale la stessa non può emanare alcun atto senza essersi prima procurata la prova dei fatti costitutivi di quell'atto; la parte deve dimostrare la legittimità e la fondatezza del proprio atto impositivo e della pretesa creditoria in esso manifestata. Solo dopo ciò, spetterà al convenuto dimostrare l'esistenza dei fatti estintivi, modificativi o impeditivi della pretesa.

Lo stesso vale per il processo tributario: la veste dell'attore è assunta dall'ente impositore, l'Amministrazione Finanziaria, la quale con la notificazione dell'atto chiede il pagamento della somma a titolo di tributo; nel caso in cui il contribuente decida di impugnare l'atto e proporre ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente, dando inizio al processo, spetterà all'Amministrazione stessa l'onere di provare con tutti gli strumenti consentiti dalla legge, la legittimità della richiesta e la sussistenza dei fatti

²²⁴ Cfr. Cass. n. 193/1995; Cass. n. 2700/1997; Cass. n. 4085/2000; Cass. n. 12145/2002.

²²⁵ Art. 2697 del Codice civile: “*chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda*”.

costitutivi sui quali si fonda la sua domanda; le affermazioni dell'Amministrazione da sole non bastano a costituire una prova a suo favore, anche se contenute negli atti, ma devono avere il supporto o integrazione di altri elementi indiziari o probatori scritti²²⁶.

Solo nel caso in cui l'attore abbia provato l'esistenza del suo diritto, spetta al contribuente o destinatario dell'atto impositivo, provare l'illegittimità del credito vantato dalla pubblica amministrazione, quindi provare i fatti impeditivi o quelli che hanno modificato od estinto il diritto dell'attore; e come già detto, compete al giudice tributario decidere sulla controversia, ponendo alla base del fondamento della stessa i soli fatti dedotti dalle parti e le sole prove dalle stesse prodotte²²⁷. In merito c'è da tener presente che nei confronti del contribuente esiste il divieto di richiesta di produzione di documenti che siano già in possesso dell'Amministrazione; in questo senso, l'art. 6, comma 4 dello Statuto²²⁸, prevede che l'Amministrazione abbia l'obbligo di produrre in giudizio qualsiasi documento in suo possesso, anche se favorevole al contribuente²²⁹.

La regola dell'onere della prova subisce una deroga nel caso in cui il convenuto o il resistente, pur senza esservi tenuto, si accolli l'onere di fornire la prova in luogo dell'attore; ma perché tale inversione si verifichi non è sufficiente la sola offerta espressa della parte di provare un fatto, a cui non è obbligata, ma è necessario che risulti l'inequivoca volontà dell'offerente di rinunciare ai vantaggi che gli deriverebbero dall'applicazione del principio dell'onere della prova, e di farsi carico degli svantaggi dell'eventuale fallimento della prova offerta; pertanto la semplice offerta di provare un fatto che la parte non sarebbe tenuta a provare non è sufficiente a causare l'inversione dell'onere della prova.²³⁰

²²⁶ Cfr. Cass., sent. 17 dicembre 1994, n. 10855: “(...) *Nel processo contenzioso, destinato alla verifica degli elementi acquisiti, è necessario che di queste siano fornite le prove (documentali e non documentali), senza che possa richiamarsi risolutivamente il principio della fede privilegiata in riferimento alle affermazioni sottoscritte dai verbalizzanti.*”

²²⁷ Cfr. S. LA ROSA, *L'istruttoria probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993, 872; P. RUSSO, *Problemi dell'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 671.

²²⁸ “*Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.*”

²²⁹ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 25 gennaio 2008, n. 1612, ed in precedenza Cass., Sez. trib., sent. 10 febbraio 2001, n. 1930, sostenendo che, qualora il contribuente dimostri che l'Amministrazione Finanziaria sia in possesso delle proprie dichiarazioni dei redditi, la stessa Amministrazione non può limitarsi ad invocare l'applicazione dell'onere della prova in senso soggettivo ma deve produrre i predetti atti in giudizio.

²³⁰ Per approfondimenti sul tema v. L. VASSALLO, *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, 2014, 25.

Tuttavia, se il principio dell'onere della prova venisse applicato rigidamente dal giudice, non consentirebbe di perseguire in molti casi le finalità di giustizia sostanziale; pensare di poter risolvere il giudizio di fatto, predeterminando in modo astratto e generalizzato la ripartizione dell'onere probatorio, senza consentire al giudice di tenere conto delle molteplici situazioni che si possono presentare in una controversia, sembra contrario ad una delle principali funzioni del processo stesso, ovvero quella di superare l'incertezza²³¹.

Il principio dell'onere della prova dovrebbe essere interpretato rispettando l'art. 111 della Costituzione, con particolare riferimento alla “parità di armi” e all’“imparzialità del giudice” (l'organo giudicante non si deve sostituire alle parti nella ricerca delle prove²³²).

Quanto appena detto è una condizione necessaria, ma non sufficiente, per garantire alle parti che il processo si svilupperà in modo corretto e si concluderà con una sentenza giusta; l'attività del giudice consiste nel risolvere due tipi di questioni: la c.d. questione di diritto, volta all'interpretazione e individuazione della norma giuridica da applicare al caso concreto, e la c.d. questione di fatto, inerente l'accertamento dell'esistenza dei fatti costitutivi, modificativi, impeditivi o estintivi della pretesa; il giudice non può sancire la legittimità dell'atto in relazione a norme diverse da quelle applicate dall'Amministrazione per supportare la rettifica.

La posizione formale delle parti, l'attore/ricorrente e il convenuto/resistente, non rileva in sede processuale, ai fini del riparto dell'onere della prova²³³: poiché in discussione ci sono i fatti sui quali è fondato l'atto accertativo impugnato, grava sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare tali fatti, quindi il presupposto e gli elementi del tributo, in base ai quali la stessa ha operato la quantificazione; viceversa, nei processi di rimborso²³⁴, l'onere della prova si inverte, e graverà sul ricorrente, il

²³¹ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, 2008, 89.

²³² Sul collegamento tra l'art. 111 Cost. e il principio dell'onere della prova si esprime G. CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 601.

²³³ Sentenza della Corte costituzionale n. 109/2007: “*il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice, è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunta in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo.*”

²³⁴ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 4 maggio 2004, n. 8439.

contribuente, il dovere di dimostrare che sussistono gli errori materiali e il presupposto del diritto di credito.

Altra questione dibattuta è quella dell'incombenza dell'onere della prova circa i fatti costitutivi delle agevolazioni, delle esenzioni fiscali e del diritto di rimborso dei crediti d'imposta; l'opinione prevalente della dottrina, relativamente al diritto del contribuente di beneficiare di un'esenzione od agevolazione fiscale, è stata quella di ritenere che non spetti all'Amministrazione, ma al contribuente fornire la prova del suo diritto a beneficiare di una esenzione o agevolazione tributaria. Solo nel caso in cui l'Amministrazione respinga in sede amministrativa la richiesta di esenzione avanzata dal contribuente, spetterà non a questo, ma all'Amministrazione stessa, l'onere di provare nel giudizio il fatto che legittima il diniego all'esenzione.

Il contribuente viene quindi aggravato dell'onere di provare i fatti costitutivi delle agevolazioni, delle esenzioni fiscali o del diritto al rimborso, in aggiunta all'onere sullo stesso già gravante della prova dell'esistenza di fatti modificativi o estintivi della pretesa tributaria azionata dall'ente impositore.

Molto discussa è la questione che riguarda l'indicazione e l'allegazione delle prove della pretesa tributaria all'avviso di accertamento. Bisogna prestare attenzione alla differenza tra prova e motivazione, perché hanno funzioni ben diverse: la motivazione della pretesa tributaria consiste nella descrizione delle situazioni di fatto e le ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa erariale; questa non deve convincere il giudice della fondatezza della pretesa, ma fornirgli l'esaustiva descrizione dell'iter logico-giuridico seguito dall'ufficio, affinché il destinatario della pretesa possa esercitare il suo diritto di difesa. La prova, invece, consiste nella dimostrazione dell'esistenza dei fatti costituenti il presupposto impositivo e la fondatezza delle ragioni di diritto sulla base dei documenti delle eventuali presunzioni utilizzate in sede accertativa dall'ufficio impositore. Tale dottrina non vale però nel caso di avviso di rettifica ai fini Iva, dove la disciplina prevede sia l'obbligo di motivazione, sia l'obbligo di indicazione delle prove²³⁵.

Quindi se la rettifica è fondata su una prova documentale, nell'avviso dovranno essere indicati specificamente i relativi elementi probatori, se diversamente la rettifica è fondata su una prova presuntiva, nell'avviso dovranno essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione. Se l'avviso di accertamento emesso non ha come allegati gli atti e documenti dell'accertamento stesso, il contribuente non è in grado di

²³⁵ Art. 56, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

conoscere tali atti e viene di fatto privato della possibilità di difendersi, di conseguenza l'avviso di accertamento deve essere dichiarato nullo. A tal proposito la circolare dell'Agenzia delle Entrate, la n. 150/E/2000, invita espressamente gli uffici accertatori ad allegare agli atti di accertamento la copia della documentazione richiamata nelle motivazioni.

CAPITOLO TERZO

LE PROVE ACQUISITE ILLEGITTIMAMENTE

1. Il problema delle prove acquisite illegittimamente e l'applicabilità dell'articolo 191 c.p.p. all'accertamento tributario

Nel sistema tributario italiano, la questione delle prove acquisite o assunte in modo illecito, illegittimo, illegale o incostituzionale, è tuttora molto dibattuta.

L'ordinamento tributario non contiene un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite; tale principio è stato introdotto nel "nuovo" Codice di procedura penale, con l'articolo 191 c.p.p.²³⁶, e vale solo all'interno di tale specifico sistema procedurale²³⁷. Rimane controversa quindi, nel processo tributario, la gestione di quelle prove c.d. illecite, cioè quelle che siano state formate o assunte con atti illegittimi e/o illeciti, o comunque con mezzi o metodi che comportino una violazione di legge o dei diritti fondamentali dell'individuo, garantiti dalla Costituzione²³⁸.

Non sono d'aiuto neanche le disposizioni contenute nei D.P.R. n. 600/73 e n. 633/72, i quali non prevedono espressamente le conseguenze che derivano dall'inosservanza delle regole stabilite per la validità dell'atto di accertamento emesso sulla scorta di attività istruttoria viziata perché espletata contro la legge²³⁹.

Da una prima lettura parrebbe quindi che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporti la loro inutilizzabilità, in mancanza appunto di una specifica previsione in tal senso; ma il fatto che tali violazioni non comportino l'inutilizzabilità come sanzione non significa che la violazione sia priva di conseguenze.

L'orientamento prevalente prevede che in questi casi le conseguenze sanzionatorie ricadano direttamente sul responsabile, quindi l'autore dell'illecito ne dovrà rispondere nelle sedi competenti, sul piano disciplinare e, in caso, sul piano della responsabilità civile e penale. In questo modo la prova non subisce gli effetti della

²³⁶ Art. 191 c.p.p. "*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*".

²³⁷ Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all'acquisizione di conoscenze nel procedimento probatorio fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002.

²³⁸ L. P. COMOGLIO, *La prova tra procedimento e processo tributario, relazione predisposta per il IV seminario di studi e aggiornamento professionale per Magistrati tributari*, Torino, 2007.

²³⁹ M. VILLANI, *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, in *Altalex*, 2011.

illegittimità come sanzione; sarebbe ingiusto che una prova oggettivamente ammissibile non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita²⁴⁰.

Per prendere posizione riguardo all'applicabilità dell'articolo 191 c.p.p.²⁴¹ al procedimento tributario, bisogna compiere un esame soprattutto sotto il profilo della giustificazione, la quale permette di individuarne i limiti e le condizioni per la sua applicazione.

Riconoscere l'applicabilità di tale principio non significa che qualsiasi irregolarità dell'attività istruttoria si rifletta sull'utilizzabilità delle prove raccolte; sulla base della comune interpretazione dell'art. 191 c.p.p., solo le violazioni di norme procedurali che fungono da tutela nei confronti di diritti costituzionalmente garantiti, sono sanzionate con l'inutilizzabilità²⁴².

Analizzando alcuni articoli dei D.P.R. nn. 600 e 633, si ricava che non è condivisibile, in un certo senso, l'affermazione secondo la quale l'ordinamento tributario non prevede espressamente l'inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente; gli artt. 70 del D.P.R. n. 600/73²⁴³ e 75 del D.P.R. n. 633/72²⁴⁴ stabiliscono che si applicano, ai fini dell'accertamento delle violazioni fiscali in materia di Iva e di imposte sui redditi, le norme del Codice penale e del Codice di procedura penale. Seguendo questa considerazione, il principio di inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite sembrerebbe trovare applicazione anche nel procedimento di accertamento tributario²⁴⁵.

Ma c'è un'obiezione sulle disposizioni degli artt. 70 e 75 appena viste: il rinvio del legislatore tributario opererebbe solo «*per quanto non è diversamente disposto*»;

²⁴⁰ G. FRANSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, in *Il Fisco*, 2001, 13855.

²⁴¹ Art. 191 c.p.p. “*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. 2. L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento. (...)*”

²⁴² G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 15.

²⁴³ Art. 70 D.P.R. n. 600/73 “*per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del Codice penale e del Codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n.4. e del regio decreto-legge 3 gennaio 1926, n. 898, e successive integrazioni.*”

²⁴⁴ Art. 75 D.P.P. n. 633/72 “*per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del Codice penale e del Codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del regio decreto-legge 3 gennaio 1926, n. 63, convertito nella legge 24 maggio 1926, n. 898, e successive modificazioni.*”

²⁴⁵ L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1045.

questo significa che le norme del c.p.p., al pari degli altri corpi normativi a cui si rinvia nei D.P.R. 600 e 633, sono richiamate solo per colmare delle vere e proprie lacune nella disciplina tributaria. Se la materia contiene riserve di legge ed è coperta dal principio di legalità, non sembra lecito ritenere che, laddove il legislatore non sia intervenuto, si possano considerare lacune da colmare con il rinvio ad altri corpi normativi; piuttosto è da pensare che se il legislatore non ha espressamente attribuito un determinato potere, esso ha in realtà manifestato la volontà di non volerlo riconoscere all'Amministrazione, in quel contesto²⁴⁶.

Ad esempio, nell'art. 52, quinto comma, del D.P.R. 633/72²⁴⁷, il legislatore dispone che «*i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa*»; questo articolo rende chiaro che qualora il legislatore abbia voluto stabilire il principio di inutilizzabilità degli elementi, lo ha sancito espressamente.

Il fatto che alcune violazioni non comportino la sanzione dell'inutilizzabilità non significa che la violazione sia priva di conseguenze: in questi casi esse ricadono direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e sul piano della responsabilità civile e penale. Questo perché si ritiene che non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita; il soggetto dovrà risponderne nelle sedi competenti, mentre la prova non subisce gli effetti dell'illegittimità²⁴⁸.

2. Le irregolarità commesse nella fase istruttoria

Prima di procedere alla valutazione delle prove, il giudice tributario deve verificare che siano state rispettate tutte le norme procedurali che regolano l'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria²⁴⁹; l'attività di accertamento, in generale, è

²⁴⁶ A. VIOTTO, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 53.

²⁴⁷ Art. 52, comma 5, D.P.R. n. 633/72 «*i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.*»

²⁴⁸ R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova*, in *Rass. Trib.*, 2002, 650.

²⁴⁹ Cfr. F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. Dir. fin. sc. Fin.*, 1986, 87.

finalizzata a sottoporre il contribuente al controllo del rispetto di tutte le regole previste in materia fiscale, tuttavia, non è necessariamente finalizzata alla quantificazione della base imponibile e quindi ad individuare il *quantum* dell'obbligazione tributaria.

Si può affermare che la generica attività di accertamento si compone di tanti procedimenti quante sono appunto le attività istruttorie esercitabili. Ciascuna ha infatti il proprio impulso formale, le proprie regole di esecuzione ed è indirizzata ad un certo fine; il tutto senza considerare che al loro esercizio potrebbe non seguire il provvedimento impositivo finale²⁵⁰.

In un settore quale quello dei poteri di indagine dell'Amministrazione, dominato da riserve di legge e dal principio di legalità, la possibilità di utilizzare determinati elementi nell'ambito dell'attività di controllo ed accertamento dipende dalla legittimità della loro acquisizione; e questo perché i poteri di indagine, di cui l'Amministrazione necessita per svolgere efficacemente l'attività istituzionale di contrasto all'evasione, sono poteri che possono incidere nella sfera delle libertà fondamentali dei cittadini.

Proprio per questo i poteri devono rientrare in una specifica previsione legislativa, che ne individui i mezzi istruttori che possono essere esercitati dall'Amministrazione, e in molte circostanze stabilire i limiti dell'esercizio di tali poteri, fissando i casi, i modi e i tempi dell'azione amministrativa. Qualora l'Amministrazione esercitasse poteri non previsti o al di fuori dei limiti legislativamente stabiliti, l'azione non potrebbe che connotarsi nei tratti di illegittimità e tale vizio si rifletterebbe sui conseguenti provvedimenti impositivi.

Qualora l'Amministrazione potesse far uso legittimamente di tutti gli elementi acquisiti non legittimamente, sarebbero difficili da giustificare i molti interventi fatti dal legislatore per ampliare il novero dei poteri di indagine a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria (in termini di tipologie e fattispecie), se i limiti già esistenti potevano essere oltrepassati da essa senza conseguenze sulla legittimità della sua azione. Sarebbe tutto il sistema dei principi costituzionali ad affievolirsi; si legittimerebbero intromissioni nella sfera della libertà non previste dal legislatore o intromissioni previste, ma poste in essere al di fuori dei limiti stabiliti, con il conseguente aggiramento delle garanzie predisposte a tutela delle libertà fondamentali (e non si

²⁵⁰ G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 15.

spiegherebbe neppure la funzione degli articoli 32 e 33 del D.P.R. n. 600/73²⁵¹ e 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72²⁵²).

C'è però la possibilità, per l'Amministrazione Finanziaria, di sanare a posteriori eventuali violazioni commesse nel corso della fase delle indagini; a tal proposito si è espressa favorevolmente la Corte di Cassazione²⁵³, sostenendo che in questo modo si può evitare che gli elementi raccolti illegittimamente finiscano per essere inutilizzabili.

In ambito amministrativo è radicata la tendenza a svalutare l'effetto invalidante sull'atto finale dei vizi che attengono al procedimento, facendo leva sugli istituti dell'annullabilità, ovvero della c.d. "illegittimità non invalidante" (art. 21-*octies*²⁵⁴) e della convalida (art. 21-*nonies*²⁵⁵), entrambi considerati espressione dei principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa.

È opportuno verificare se possono ritenersi irrilevanti i vizi riguardanti le acquisizioni di prove in applicazione dell'articolo 21-*octies* della legge n. 241/90; la citata norma sancisce infatti, al secondo comma, che non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, «*sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*». La preoccupazione del legislatore, evidentemente, è quella di evitare che provvedimenti amministrativi vincolati e sostanzialmente corretti, vengano annullati a causa di meri vizi formali attinenti al procedimento o all'atto stesso²⁵⁶.

Infine, il riconoscimento del carattere dell'annullabilità impone di tener conto della previsione contenuta nell'articolo 21-*nonies*, comma 2, della legge n. 241/90: il potere riconosciuto ad una pubblica amministrazione di mantenere in vita l'atto annullabile, rimuovendo il vizio che lo inficia, sul presupposto che il vizio sia suscettibile

²⁵¹ Rispettivamente poteri degli uffici; accessi, ispezioni e verifiche.

²⁵² Rispettivamente attribuzione e poteri degli uffici dell'imposte sul valore aggiunto; accessi, ispezioni e verifiche.

²⁵³ Cass., sent. n. 13319/2013.

²⁵⁴ Art. 21-*octies* L. 241/90 "1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato."

²⁵⁵ Art. 21-*nonies* L. 241/90 "(...) 2. È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole."

²⁵⁶ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 125.

di essere rimosso, nel senso che, attraverso un comportamento successivo, l'Amministrazione sia in grado di ripristinare la situazione che si sarebbe verificata se non ci fosse stata la violazione di legge denunciata.

Nel conflitto tra interessi dell'Amministrazione Finanziaria e interessi del contribuente, il giudice potrà ritenere prevalenti gli interessi pubblici rispetto a quelli privati soltanto quando l'azione amministrativa sia conforme ai canoni di legittimità; il mancato rispetto delle condizioni di legittimità, fissate dalla legge per l'espletamento delle funzioni ispettive, caratterizza come antigiuridico e illegittimo il suo comportamento. Il sacrificio dell'interesse individuale è giustificato solo in presenza di un interesse collettivo, riconosciuto come prevalente e tutelato dall'ordinamento, ed entro i limiti di tale riconoscimento.

2.1 L'istituto dell'autorizzazione

L'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione può causare la compressione dei diritti del privato; il legislatore fiscale ha il compito di costruire un sistema che preveda l'emissione di atti legittimativi all'effettuazione dell'attività, tali da tutelare i diritti coinvolti²⁵⁷.

La prima forma di tutela adoperata dal legislatore tributario per far coesistere l'interesse pubblico al prelievo, con quello attinente alla sfera personale dei privati, è l'istituto dell'autorizzazione; infatti, la tutela della libertà personale e quella del domicilio costituiscono il limite più rilevante all'esercizio della potestà ispettiva ed una garanzia essenziale dei diritti del cittadino-contribuente²⁵⁸.

In particolare, l'articolo 52 del D.P.R. n. 633/72 e l'articolo 33 del D.P.R. n. 600/73 prevedono che gli uffici finanziari e la Guardia di Finanza possano disporre l'accesso dei propri impiegati a condizione che siano muniti di un'apposita autorizzazione del capo-ufficio da cui dipendono i verificatori²⁵⁹.

²⁵⁷ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 350.

²⁵⁸ B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, 15. Gli atti ispettivi incidono in particolare nella sfera della libertà personale e in quella dell'intimità del domicilio, entrambe costituenti diritti inviolabili, garantiti come tali dagli articoli 13 e 14 della Costituzione. Pertanto, devono esserci notevoli limitazioni ai poteri degli organi di polizia autorizzati per legge al compimento di atti coercitivi limitativi di tali diritti.

²⁵⁹ R. LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2000, 177.

L'autorizzazione deve essere preventiva ed è rilasciata in forma scritta; deve indicare i locali dove è destinata a svolgersi l'azione ispettiva e le generalità del funzionario responsabile del procedimento, ovvero il dipendente dell'Amministrazione al quale il contribuente può rivolgersi per chiedere informazioni e chiarimenti e per inoltrare eventuali lamentele; il predetto responsabile dirige lo svolgimento delle operazioni al fine di garantire il celere e corretto svolgimento dell'attività ispettiva²⁶⁰.

Ci sono stati processi in cui è stata fatta valere la tesi secondo la quale l'autorizzazione all'accesso avrebbe potuto anche essere impartita oralmente, ma la Suprema Corte ha sempre sostenuto l'inaccettabilità dell'autorizzazione non consacrata in documento scritto, che può essere esibita al contribuente che assiste all'accesso. Le stesse considerazioni possono essere fatte nel caso di una "*ratifica ex post*", ma allo stesso modo non serve a consentire al contribuente di verificare nell'immediato che l'accesso si svolga nell'ambito della legge; l'autorizzazione scritta e preventivata costituisce un requisito ineliminabile dell'ispezione fiscale²⁶¹.

Come, ad esempio, nel caso di un accesso in locali destinati all'esercizio di impresa, autorizzato solo verbalmente dal dirigente dell'ufficio da cui dipendono i verificatori, la Corte di Cassazione²⁶² ha dichiarato l'illegittimità per violazione di legge dell'avviso di accertamento, ritenendo necessario che l'autorizzazione venga rilasciata in forma scritta, rendendo le prove acquisite nel corso di tale accesso illegittime e inutilizzabili.

Qualora l'accesso debba essere effettuato in un locale adibito promiscuamente ad attività commerciale e ad abitazione privata, all'autorizzazione del capo-ufficio deve aggiungersi quella rilasciata dal Procuratore della Repubblica, la quale deve essere sorretta dalla motivazione di gravi indizi di violazione delle norme tributarie²⁶³. Il provvedimento autorizzatorio alla perquisizione del domicilio di un soggetto consente di acquisire in tale sede anche la documentazione relativa ad altro soggetto, pur non menzionato nel provvedimento stesso.

L'Amministrazione Finanziaria ha emanato diverse circolari atte a fornire istruzioni operative da osservare nello svolgimento dei controlli più o meno invasivi della sfera personale del soggetto ispezionato; ad esempio, nella circolare n. 116/E/III/5/1093

²⁶⁰ A. M. GARUFFI, *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rass. Trib.*, 2000, 532.

²⁶¹ R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova*, in *Rass. Trib.*, 2002, 650.

²⁶² Cass., Sez. trib., sent. n. 15209/2001.

²⁶³ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 9611/2008.

si conferma «*il carattere discrezionale dell'autorizzazione, la sua funzione di valutazione preventiva e di legittimazione all'uso dello strumento istruttorio e di controllo del corretto uso dello stesso*»; l'autorizzazione, quale atto preparatorio allo svolgimento della fase dell'istruttoria, non assume rilevanza esterna, autonoma ai fini della sua immediata impugnabilità, in quanto non lesiva sotto il profilo tributario della posizione giuridica del contribuente interessato, che non ha ancora subito o potrebbe addirittura non subire alcun atto impositivo.

In detta circolare è richiamata l'attenzione sulla necessità che il rilascio dell'autorizzazione sia subordinato ad una preventiva e necessaria valutazione dei requisiti di legittimità e di merito; è anche ribadita la natura discrezionale, con la conseguente possibilità per gli organi competenti di opporsi al rilascio, qualora emerga l'insussistenza dei presupposti²⁶⁴.

2.2 Il difetto di motivazione dell'autorizzazione

Il primo comma dell'art. 52, D.P.R. n. 633/72, dispone che «*gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono*»; l'articolo prevede che l'autorizzazione contenga l'indicazione dello scopo dell'accesso: con tale inciso il legislatore ha voluto ribadire la rilevanza dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi, ed è per questo che si rende necessario il rilascio della stessa in forma scritta come suddetto (altrimenti il contribuente non avrebbe la possibilità di verificare che l'autorizzazione sia stata effettivamente rilasciata) e di conoscerne lo scopo dell'accesso²⁶⁵.

La motivazione, per non rendere illegittima l'autorizzazione, deve essere conforme a quanto previsto dalla legge; l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, stabilisce che per l'accesso in locali che siano adibiti esclusivamente ad abitazione, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, che può essere rilasciata «*soltanto in caso di gravi indizi di violazioni*» delle norme fiscali.

Quindi, l'autorizzazione per l'accesso domiciliare richiede la sussistenza di indizi gravi di violazione tributaria, che non possono ritenersi sussistenti nel caso in cui

²⁶⁴ M. VILLANI, *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, in *Altalex*, 2011.

²⁶⁵ L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1045.

il provvedimento autorizzatorio si fondi esclusivamente su notizie anonime provenienti da persone non identificate.

Ad esempio, la Corte di Cassazione²⁶⁶ è stata chiamata ad esprimersi su un caso di autorizzazione del Procuratore della Repubblica non congruamente motivata, perché basata sull'esistenza di fonti confidenziali anonime, denuncianti gravi indizi di violazioni fiscali; con riferimento alle notizie anonime che costituiscono la motivazione di un'autorizzazione, si deve ritenere l'ispezione domiciliare illegittima; le irregolarità, in quanto afferenti ad atti antecedenti all'avviso di accertamento, si riflettono (escludendola) sulla legittimità dell'atto. In un caso del genere, quando il giudice tributario rilevi l'assenza, l'insufficienza e l'incongruenza della motivazione adottata, ha il potere-dovere di dichiarare l'invalidità dell'atto medesimo e derivatamente dell'intero procedimento di accertamento.

2.3 La violazione delle norme costituzionali poste a tutela dei diritti fondamentali

Spesso la Corte di Cassazione interviene contribuendo a colmare il vuoto normativo con l'affermazione di principi di carattere generale che consentono di codificare i casi in cui le attività di indagine, condotte in difformità alle disposizioni di legge, comportino l'inutilizzabilità del materiale probatorio acquisito irritualmente. Le pronunce espresse hanno evidenziato un contrastante orientamento giurisprudenziale, allineandosi maggiormente all'inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite, ove la violazione riguardi disposizioni di legge stabilite a tutela di interessi costituzionalmente garantiti²⁶⁷, come espresso in modo significativo dalla Suprema Corte²⁶⁸: «*non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta di per sé l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio*»²⁶⁹.

L'illiceità dell'acquisizione dei documenti può derivare dalla violazione di uno dei diritti di libertà sanciti dalla Costituzione come "inviolabili", e l'inutilizzabilità di

²⁶⁶ Cass., sent. n. 15230/2001.

²⁶⁷ M. VILLANI, *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, in *Altalex*, 2011.

²⁶⁸ Cass., sent. n. 17051/2012.

²⁶⁹ L. VASSALLO, *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, Milano, 2014, 195.

quanto ottenuto illecitamente dovrebbe essere la naturale e coerente proiezione sul piano processuale, con la conseguente impossibilità per il giudice tributario di valutare detti elementi e di porli alla base della sua decisione assumendoli come giustificazione di atti impositivi nei confronti di quello stesso soggetto che ha subito l'illegittima compressione del suo diritto²⁷⁰.

Anche la più recente giurisprudenza di legittimità si è espressa negli stessi termini: «l'Amministrazione Finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento di valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionali»²⁷¹.

La colpevolezza dell'Amministrazione si configura tutte le volte in cui l'attività istruttiva risulti svolta in violazione di quei principi di legalità, di imparzialità, di correttezza, di buon andamento e del "giusto processo", che devono informare l'azione amministrativa pubblica, ai sensi degli articoli 97 e 111 della Costituzione; l'esercizio della funzione ispettiva deve avvenire nel rispetto, oltre che delle norme che specificatamente regolano la materia, anche dei principi di diritto non scritti, cui è subordinato in generale l'agire amministrativo. Dall'interpretazione delle norme costituzionali e dal loro confronto con le norme procedurali tributarie, si deduce come quest'ultime seguano l'esigenza di assicurare che l'agire della pubblica amministrazione sia conforme al pieno rispetto dei principi suddetti, principi che contrastano con la possibilità che la stessa Amministrazione possa trarre vantaggio in ambito processuale da un'attività contro la legge da essa posta in essere²⁷².

Per quanto riguarda le norme procedurali tributarie, l'art. 52, del D.P.R. n. 633/72, al primo comma, dispone che gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono

²⁷⁰ G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 15; A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, 7.

²⁷¹ Così Cass., sent. n. 31085/2019. Sono perciò utilizzabili nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente di un istituto bancario senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari. Spetterà quindi al giudice di merito, in caso di contestazioni fiscali mosse dal contribuente, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con le difese del contribuente.

²⁷² F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario. Quarta edizione*, Torino, 2018.

disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione Finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche, e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

L'art. 52 non si limita ad indicare l'autorizzazione del giudice quale presupposto meramente formale per il legittimo accesso, ma condiziona l'emissione dell'autorizzazione all'«esistenza di gravi indizi di violazione».

Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione del capo dell'ufficio da cui dipendono e che, in ogni caso, per accedere ai locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

In mancanza dell'autorizzazione si verificherebbe un'ingiustificata compressione del fondamentale diritto alla inviolabilità del domicilio, sancito dall'art. 14 Cost.²⁷³; anche in tal caso deve valere il principio formulato dalla Corte Costituzionale²⁷⁴ secondo il quale «attività compiute il dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione e a fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito»²⁷⁵.

In definitiva, il legislatore con l'art. 52 ha segnato i limiti dell'attività istruttoria, che si concretizzano nell'accesso in abitazione del privato, con la chiara intenzione di assicurare il diritto al domicilio; da ciò deriva che l'assenza di autorizzazione, o i vizi della stessa²⁷⁶, rendono incostituzionale, prima ancora che illegittima, l'attività istruttoria.

Un'altra forma di incostituzionalità dell'attività istruttoria si può avere nel caso di perquisizione illegittima: nella sentenza n. 20253/2005²⁷⁷, nel corso di un accesso nei locali dove una società esercitava l'attività imprenditoriale, la Guardia di Finanza, regolarmente autorizzata all'accesso nei medesimi locali, aveva eseguito una perquisizione personale nei confronti di un soggetto estraneo alla società (trattasi del

²⁷³ Art. 14 Cost.: «il domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale.»

²⁷⁴ Corte Costituzionale, sent. n. 34/1973.

²⁷⁵ A. PICCARDO, *Sulla nullità di avvisi di accertamento o di irrogazione di sanzioni fondati su prove illegittimamente acquisite*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, 178.

²⁷⁶ È chiaro che, nel momento in cui il legislatore richiede anche un certo contenuto dell'autorizzazione (i gravi indizi di violazione), anche il vizio di motivazione incide sulla validità dell'autorizzazione. Così Cass., SS.UU., sent. n. 16424/2002.

²⁷⁷ Cassazione, Sez. trib., sent. n. 20253/2005.

coniuge dell'amministratore della società). Ciò ha portato alla scoperta della contabilità "in nero" nel vestiario del suddetto soggetto e, in base a questa, veniva operato il disconoscimento delle risultanze delle scritture contabili e l'accertamento di un maggior reddito.

Viene richiamata una circolare²⁷⁸ del Comando generale della Guardia di Finanza secondo la quale «sarà comunque necessaria specifica autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere ad aperture coattive o a perquisizioni personali anche quando per accedere sia stata richiesta ed ottenuta autorizzazione del Procuratore della Repubblica». L'esecuzione di una perquisizione personale, in assenza di autorizzazione specifica, costituisce una lesione di un diritto soggettivo fondamentale, tutelato dalla Costituzione²⁷⁹. La violazione delle condizioni e dei limiti stabiliti dalla legge per il reperimento e l'acquisizione di atti e documenti utili per la determinazione dell'esatto ammontare dell'obbligo impositivo, comporta l'inammissibilità dei mezzi probatori così illegittimamente acquisiti, con la conseguenza che l'avviso di accertamento deve necessariamente considerarsi nullo²⁸⁰.

2.4 Il ruolo del consenso da parte del contribuente

Un importante tema, contenuto nelle sentenze che riguardano le prove acquisite illegittimamente, è quello del consenso e del dissenso da parte del contribuente. Spesso, durante il processo, l'Amministrazione Finanziaria tenta di far valere a suo favore il fatto che il contribuente faccia entrare nel proprio domicilio gli impiegati degli uffici o la Guardia di Finanza senza opporsi, o consegna in modo spontaneo i documenti durante una verifica, nonostante essi non siano muniti dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/72²⁸¹.

²⁷⁸ Punto 2 lett. B, parte III, circolare 1° settembre 1988 n. 1/1988, prot. n. 200000/221 del Comando generale della Guardia di Finanza – "Istruzioni sull'attività di verifica. Potestà e Metodologia dei controlli".

²⁷⁹ L. LODI, *Perquisizione illegittima e nullità dell'avviso di accertamento tributario basato sulle prove così acquisite*, in *Riv. di Giur. Trib.*, 2006, 234.

²⁸⁰ In base a quanto dispone l'art. 185 del Codice di procedura penale, secondo cui la nullità di un atto comporta anche la nullità di tutti gli atti consecutivi che da esso dipendono.

²⁸¹ Art. 52, D.P.R. n. 633/72: "l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni."

Al primo sguardo, si potrebbe pensare che l'esibizione spontanea dei documenti da parte del contribuente valga a superare ogni questione sulla legittimità dell'ispezione eseguita dalla Guardia di Finanza e che pertanto, qualora il contribuente sottoscriva il verbale di constatazione senza far risultare alcuna obiezione in ordine alle risultanze acquisite, è da presumere che quest'ultimo ritenga legittimo anche il procedimento seguito dall'Amministrazione Finanziaria.

Così, ovviamente, non può essere: infatti, non c'è alcuna norma che obblighi il contribuente ad esprimere un consenso o un dissenso all'espletamento dell'attività di verifica; quindi, la prova irritalmente acquisita non può essere utilizzata neanche se, nel corso di un accesso o di una verifica, il contribuente abbia consentito ovvero non si sia opposto all'acquisizione irrital della prova²⁸²; ricostruiamo ora alcuni casi e il conseguente ordinamento della giurisprudenza.

Con la sentenza n. 11036/1997²⁸³, la Suprema Corte ha affermato l'illegittimità di un avviso di rettifica della dichiarazione Iva di una società, basato sulla documentazione contabile rinvenuta all'interno di un'autovettura di proprietà di una dipendente della società medesima, e acquisita durante un controllo da parte della Guardia di Finanza, senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Secondo la Suprema Corte, anche se la consegna dei documenti trasportati sull'auto privata di un dipendente è spontanea, essa comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento; con un richiamo all'art. 52, una volta accertato che i documenti siano stati rinvenuti al di fuori dell'ambito spaziale entro cui sono consentite le attività di ricerca senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica²⁸⁴, è constatato che la mancanza di questa non appare superabile col porre l'accento sulla spontaneità dei vari comportamenti della dipendente.

L'esibizione spontanea, da parte del dipendente, non è sufficiente a sanare il vizio della mancanza dell'autorizzazione; pertanto, anche se la documentazione rinvenuta viene acquisita a seguito di esibizione spontanea, ma senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, l'attività della Polizia tributaria risulta illegittima per violazione di legge²⁸⁵.

²⁸² L. VASSALLO, *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, Milano, 2014, 195.

²⁸³ Cass., sent. n. 11036/1997.

²⁸⁴ Locali destinati all'esercizio dell'impresa, autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto terzi.

²⁸⁵ Poiché gli avvisi di accertamento, di rettifica o di irrogazione di sanzioni hanno la natura di atti amministrativi, essi possono essere affetti dal vizio che va sotto il nome di violazione di legge.

Nella sentenza n. 1036/1998²⁸⁶ la Suprema Corte è stata chiamata a decidere su un caso analogo al precedente, riguardante l'acquisizione da parte della Guardia di Finanza di documenti contenuti in una borsa posta all'interno di un'autovettura privata del contribuente. La borsa è stata trasportata in caserma e ivi chiusa in un plico sigillato, il contribuente si è limitato a sottoscrivere il verbale; solo in un secondo momento l'apertura del plico è avvenuta con il consenso del contribuente. Dunque, tutta la fase di ricerca ed acquisizione della borsa appare avvenuta senza né l'autorizzazione né il consenso del privato e quindi in violazione dell'art. 52. La suprema Corte dichiarava che *«in difetto dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, è illegittima l'acquisizione, da parte della Guardia di Finanza, di documenti contenuti in una borsa posta all'interno dell'autovettura del contribuente, ancorché, portata la borsa in caserma e chiusa in un plico sigillato, l'apertura del plico sia avvenuta con il consenso del contribuente stesso»*.

I giudici di legittimità hanno osservato che la mancanza dell'apposita autorizzazione non è superabile col porre l'accento sulla spontaneità dei comportamenti del contribuente, ed hanno ritenuto non pertinente il rilievo mosso dall'Amministrazione Finanziaria riguardo al comportamento del contribuente²⁸⁷. Tutta la fase di ricerca ed acquisizione della borsa appare avvenuta senza l'autorizzazione della Procura della Repubblica, quindi in violazione dell'articolo 52; la conseguente nullità travolge la successiva acquisizione, anche se è sopravvenuto il consenso dell'interessato, in quanto la procedura irregolare non è stata interrotta attraverso la restituzione del plico e quindi si è trattato di un insieme di operazioni non scindibili. Appare evidente che il consenso del contribuente non può sanare l'illegittimità dell'acquisizione della borsa senza autorizzazione.

Altro caso simile lo abbiamo con l'accesso nell'abitazione con il consenso del contribuente, ma in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica²⁸⁸, ed anche in questo caso la Suprema Corte aveva stabilito l'illegittimità per violazione di legge dell'accesso, affermando che non può valere il rilievo per cui il difetto di autorizzazione sarebbe stato sanato dalla consegna spontanea operata dal contribuente. Non si ritiene, quindi, neanche in questo caso, che il consenso possa essere una condizione

²⁸⁶ Cass., sent. n. 1036/1998.

²⁸⁷ L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1045.

²⁸⁸ Cass. Civile, sent. n. 7368/1998.

legittimante; la mancanza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica fa venir meno l'interesse fiscale (costituzionalmente garantito dall'art. 53 Cost.) sul diritto del contribuente all'inviolabilità del proprio domicilio. Le attività compiute in dispregio a tale diritto non possono essere assunte di per sé a giustificazione e a fondamento di avvisi di accertamento o di irrogazione delle sanzioni, a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito.

Di analogo contenuto è anche l'orientamento espresso dalla Commissione Tributaria Centrale²⁸⁹ che ha ribadito l'irrituale acquisizione di documenti esibiti spontaneamente dal contribuente nel corso di un accesso non autorizzato dell'Autorità giudiziaria, in locali adibiti anche ad abitazione.

Non si può ritenere che, essendo la Guardia di Finanza entrata nell'abitazione con il consenso del contribuente, ma senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, essa non fosse necessaria, ed è chiaro come la mancata opposizione del contribuente non valga a sanare l'illegittimità dell'accesso.

Laddove il legislatore abbia richiesto l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per poter effettuare un accesso in luogo adibito a domicilio, è perché ha ritenuto che sia solo attraverso la previa verifica effettuata da un organo dell'Autorità giudiziaria (quella per controllare l'esistenza dei presupposti per il rilascio dell'autorizzazione), che il privato può essere protetto da una ingiustificata violazione del diritto all'inviolabilità del domicilio (art. 14 Cost.).

In conclusione, si può affermare che la linea giurisprudenziale seguita è volta a negare al "*consenso*" l'efficacia sanante dell'illegittima acquisizione delle prove²⁹⁰.

Alla stessa deduzione (cioè dell'inutilizzabilità della prova) si deve pervenire nel caso in cui il contribuente, nel corso della verifica, abbia consentito, ovvero non si sia opposto, all'acquisizione irrituale delle prove, in quanto, come suddetto, non vi è alcuna norma che obbliga il contribuente ad esprimere un consenso o un dissenso all'espletamento delle attività di verifica.

3. Utilizzabilità delle prove acquisite irritualmente e il loro valore probatorio

²⁸⁹ Commissione Tributaria Centrale, sent. n. 80/1996.

²⁹⁰ A. PICCARDO, *Sulla nullità di avvisi di accertamento o di irrogazione di sanzioni fondati su prove illegittimamente acquisite*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, 178.

Occorre chiarire se le prove irrualmente acquisite possano essere utilizzate per la formulazione del convincimento del giudice tributario, quali prove in senso stretto, argomenti di prova oppure siano del tutto inutilizzabili.

Ipotizzando un caso di avviso di accertamento basato sulle risultanze di un'agenda personale del contribuente, acquisita presso l'abitazione di quest'ultimo senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, il mezzo di prova è formalmente inutilizzabile, ma può sostanzialmente influenzare il libero e prudente convincimento del giudice circa la fondatezza della rettifica operata dall'ufficio, sulla base delle indagini bancarie (è sottinteso che il giudice non può menzionare questo ulteriore elemento di convincimento nella motivazione della sentenza)²⁹¹.

3.1 Utilizzabilità delle prove acquisite nei confronti di soggetti terzi

In merito all'acquisizione di documenti riferibili a soggetti terzi nel corso di un accesso autorizzato, la giurisprudenza ha fornito interpretazioni contrastanti.

Un primo orientamento²⁹² ritiene che i documenti, acquisiti dalla Polizia tributaria durante un accesso autorizzato in locali adibiti ad abitazione, possano essere utilizzati esclusivamente nei confronti dell'inquisito, e non anche nei confronti di terzi; un'altra corrente²⁹³, al contrario, sostiene la legittimità dell'avviso di accertamento basato su elementi acquisiti a seguito di un accesso domiciliare autorizzato, riguardanti un soggetto diverso da quello indicato sull'autorizzazione.

Analizzando l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, questo secondo orientamento è il più condivisibile: la norma non pone alcuna limitazione, di carattere soggettivo, e tende a tutelare il principio dell'inviolabilità del domicilio, non gli interessi dei terzi; se così fosse, il contribuente potrebbe tenere i documenti contabili e amministrativi presso terzi e sottrarsi quindi agli obblighi fiscali.

L'utilizzazione dei dati contenuti in detti documenti sarà ammessa solo se saranno rispettate le norme dell'art. 12 dello Statuto. Pertanto, se l'accesso è legittimato dall'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, i dati dei soggetti terzi possono essere acquisiti e utilizzati; al contrario, gli elementi probatori, eventualmente acquisiti

²⁹¹ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 125.

²⁹² V. per es. Commissione Tributaria Centrale, sent. n. 4634/1997.

²⁹³ V. per es. Cass., sent. n. 10761/1995.

dai verificatori in violazione delle norme, devono ritenersi inutilizzabili, e gli atti di accertamento fondati su tali elementi sono illegittimi per violazione di legge²⁹⁴.

3.2 Trasmissione e utilizzabilità dei dati acquisiti dal processo penale

Nel processo tributario, il giudice che è chiamato a decidere su una controversia tributaria, «può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale, ancorché questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di giudicato opponibile in sede giurisdizionale diversa da quella penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori²⁹⁵».

L'art. 63 del D.P.R. n. 633/72, al primo comma, prevede una cooperazione tra Guardia di Finanza e uffici finanziari ai fini di un efficace svolgimento dell'attività accertatrice dell'imposta eventualmente evasa e delle violazioni connesse; prevede inoltre che possano essere trasmessi agli uffici, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, anche dati e notizie acquisiti in occasione dell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

La necessità dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria per la trasmissione e l'utilizzo di atti, documenti e notizie acquisiti nell'ambito di indagine o processo penale, disposta dall'art. 63, attiene al rapporto e al coordinamento interno tra due autorità pubbliche (quella amministrativa e quella giurisdizionale), ed è prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali²⁹⁶, a garanzia del corretto svolgimento del processo penale, e non ha alcuna finalità di tutela nei confronti del contribuente (diversamente da quella del Procuratore della Repubblica prevista per l'accesso a fini fiscali dall'art. 52 D.P.R. n. 633/72)²⁹⁷.

La norma suddetta non vuol far intendere che ogni qual volta che la Guardia di Finanza si imbatte, nel corso di verifiche, in fatti penalmente rilevanti, debbano necessariamente ottenere la detta autorizzazione per trasmettere i risultati degli accertamenti agli uffici finanziari; tale interpretazione finirebbe con il paralizzare ogni attività di accertamento.

²⁹⁴ L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1045.

²⁹⁵ Cass., sent. n. 9100/2001. Così conformi anche Cass., sent. n. 12577/2000, Cass., sent. n. 1349/1999 e Cass., sent. n. 1768/1999.

²⁹⁶ Art. 329 del Codice di procedura penale.

²⁹⁷ Cass., Sez. Trib., sent. n. 7791/2001.

È l'Autorità competente per il procedimento penale a valutare se ricorrano i presupposti per mantenere il segreto sugli elementi acquisiti e, in caso negativo, autorizzare il loro utilizzo nell'accertamento tributario e nell'eventuale processo.

Da tutto ciò, non deriva automaticamente che gli elementi acquisiti senza l'autorizzazione del giudice penale competente siano inutilizzabili ai fini tributari, tali da viziare l'accertamento fondato sugli stessi; pertanto, la violazione dell'art. 63 non determina l'inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario²⁹⁸.

Secondo la Suprema Corte²⁹⁹, l'unica sanzione prevista in questo caso è da individuarsi sul piano disciplinare, ai danni di chi ha commesso il comportamento illegittimo.

Un esempio utile può essere la controversia della sentenza n. 8344/2001, la quale ha per oggetto due avvisi di rettifica delle dichiarazioni Iva, notificati ad una società a seguito di controlli fiscali disposti nell'ambito di indagini di polizia giudiziaria a carico della legale rappresentante della stessa. A seguito di un accesso domiciliare (regolarmente autorizzato), i militari della Guardia di Finanza hanno acquisito della documentazione extracontabile, relativa alla società, effettuando una verifica fiscale.

La ricorrente ha impugnato gli accertamenti eccependo la illegittima utilizzazione fiscale degli elementi acquisiti irrispettivamente in sede penale e la violazione dell'art. 52, comma 3³⁰⁰, del D.P.R. n. 633/72, riferita all'apertura di due borse contenenti la documentazione sequestrata, senza preventiva autorizzazione; in riferimento alla violazione dell'art. 52, la prescrizione opera nell'ambito degli accessi fiscali e non riguarda le indagini penali che si sviluppano a seguito di una notizia di reato; una volta che la documentazione sia stata acquisita, in forza dell'art. 63 comma 1³⁰¹, può essere utilizzata, a prescindere dalle disposizioni dell'art. 52.

Gli elementi, raccolti secondo le regole che vincolano l'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, possono essere impiegati ai fini dell'accertamento tributario qualora

²⁹⁸ Cass., sent. n. 25617/2010; Cass., sent. n. 3852/2001.

²⁹⁹ Cass., sent. n. 8344/2001.

³⁰⁰ Art. 52 comma 3 “è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del Codice di procedura penale.”

³⁰¹ Art. 63 comma 1 “la Guardia di Finanza (...) previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del Codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.”

non ne derivi pregiudizio alle esigenze interne al processo penale; i giudici hanno rilevato che, se nel corso di una perquisizione di carattere penale viene rinvenuta documentazione utilizzabile nel procedimento tributario, la validità della acquisizione di tale documentazione, in quanto utilizzata nell'accertamento tributario, va giudicata sulla base delle norme disciplinanti i modi di tale accertamento e non di quelle che disciplinano il procedimento penale.

La Guardia di Finanza, fatta salva l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria competente, può utilizzare e trasmettere agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente e/o ottenuti da altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria (art. 63 comma 1); è quindi chiaro che gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi. Anche in questo caso, l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza, a trasmettere dati e notizie acquisite nell'attività di polizia giudiziaria, è richiesta solo per tutelare esigenze interne del processo penale e del segreto; quindi, la trasmissione operata in assenza di autorizzazione rileva solo sul piano della responsabilità dei militari della Guardia di Finanza, nei confronti dell'Autorità giudiziaria penale, e non determina alcuna preclusione all'utilizzo dei dati e notizie trasmesse.

3.3 Trasmissione e utilizzabilità dei dati bancari

La trasmissione dei dati coperti dal segreto bancario, da parte della polizia giudiziaria a favore dell'Amministrazione Finanziaria, si basa sul presupposto che il segreto bancario non può in alcun modo sussistere di fronte alle legittime attività di prevenzione e repressione dei reati; rispondendo tale attività al requisito di legalità, nessun impedimento può esserci all'acquisizione per tale via e alla successiva trasmissione di dati all'Amministrazione Finanziaria, nonché alla loro piena utilizzazione da parte di quest'ultima.

L'affermazione per cui l'eventuale inosservanza delle norme in materia di accertamento tributario, in sede di indagini penali, non determini l'inutilizzabilità delle stesse ove trasmesse dalla Guardia di Finanza, è vera quando la trasmissione sia stata autorizzata. Se invece l'autorizzazione manca, l'affermazione risulterebbe ancora valida solo se fosse vero il principio per cui l'Amministrazione può utilizzare le informazioni e le prove comunque in suo possesso, al di là della violazione delle norme sulle modalità

di acquisizione; tuttavia, ove l'affermazione non fosse condivisibile, allora tutto dipenderà dal valore che intenda attribuirsi all'autorizzazione: se si trattasse di atto meramente interno, posto a tutela di interessi esclusivamente propri del processo penale, allora potrebbe ammettersi che la mancata osservanza delle norme sul procedimento amministrativo di accertamento non produca effetti di rilievo; a diverse conclusioni si arriva se nell'autorizzazione si vede un atto volto a tutelare interessi anche o soprattutto esterni³⁰².

Per quanto riguarda l'utilizzo dei dati bancari acquisiti illegittimamente, la Corte di Cassazione³⁰³ ha stabilito che gli accertamenti fiscali basati sulle verifiche dei conti bancari, prive di autorizzazione, da parte della Guardia di Finanza, sono comunque utilizzabili contro il contribuente, «*purché non abbiano provocato un grave e concreto pregiudizio*». La Suprema Corte, con la sentenza n. 4001/2009³⁰⁴, conferma il principio di utilizzabilità dei mezzi probatori, irrualmente acquisiti, ove la violazione appaia di minore entità: la mancanza dell'autorizzazione ai fini dell'acquisizione di documentazione bancaria non incide sul valore probatorio dei dati acquisiti né sulla validità dell'atto impositivo.

La Corte³⁰⁵ ritiene che l'acquisizione e l'utilizzo dei dati bancari non debba essere limitata ai conti intestati alla società, ma possa riguardare anche quelli formalmente intestati a soggetti diversi, che siano legati alla società da particolari rapporti, come i soci amministratori. Per poter presumere che i movimenti bancari formalmente intestati ad un terzo in realtà siano attribuibili all'imprenditore, si dovrà fornire la relativa prova³⁰⁶.

4. Il principio di invalidità derivata dell'atto finale come sanzione

³⁰² G. FRANSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, in *Il Fisco*, 2001, 13855.

³⁰³ Cass., Quinta sezione Civile, sent. n. 16874/2009.

³⁰⁴ Cass., sent. n. 4001/2009.

³⁰⁵ Cass., sent. n. 9100/2001; Cass., sent. n. 4423/2003.

³⁰⁶ R. BONAVITACOLA, *Utilizzabilità di prove irrualmente acquisite*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 571; R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova*, in *Rass. Trib.*, 2002, 650.

Come rilevato da parte della dottrina³⁰⁷, ogni volta che la normativa tributaria stabilisce dei limiti³⁰⁸ e condizioni³⁰⁹, o subordina determinati atti³¹⁰ per la procedura di acquisizione delle prove, il loro mancato rispetto inficia tutto il procedimento successivo, rendendo l'atto amministrativo illegittimo³¹¹.

Gli atti di accertamento fondati su prove acquisite in modo illegittimo, ricorrendo al concetto di invalidità derivata, sono da considerare invalidi e inutilizzabili. La disciplina dell'invalidità derivata, propria del procedimento amministrativo, porta all'illegittimità dell'accertamento conclusivo, la quale deriva non solo dalla previa invalidità degli atti precedenti e/o presupposti, ma anche dall'uso in fase processuale di prove, contro il contribuente, che in quanto illegittime, sono inutilizzabili³¹².

È stato anche sostenuto che gli elementi illegittimi possano essere “*separati*” da quelli legittimi; in questo modo causerebbero l'invalidità dell'atto solo gli elementi illegittimi. La Corte, nella sentenza n. 13319/2013, riconosce il principio di inutilizzabilità delle prove acquisite nel corso di una perquisizione domiciliare illegale, limitatamente ai soli elementi derivanti da atti che sono inscindibilmente collegati al provvedimento autorizzatorio mancante.

Tale principio, viene specificato, intende che l'invalidità dell'atto presupposto determina l'invalidità dell'atto finale solo per le parti di questo legate al primo da un nesso di “*insostituibile e necessaria consequenzialità*”, mentre non deriva nessuna conseguenza per le parti che siano “*del tutto distinte ed indipendenti*”³¹³: «*l'autorizzazione del*

³⁰⁷ Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *Accertamento analitico ed acquisizione irrituale di prove nell'Iva*, in *Riv. Dir. fin. sc. fin.*, 1983, 149; F. DE DOMENICO, *Legittimità dell'acquisizione di prove relative a terzi in sede di accesso domiciliare presso altro soggetto sottoposto a verifica*, in *Il fisco*, 2002, 5471; R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, in *Riv. Dir. trib.*, 2006, 783.

³⁰⁸ Quali quelli individuati nell'art. 12 della legge n. 212/2000.

³⁰⁹ Come nei casi ove è previsto obbligatoriamente il contraddittorio con il contribuente preventivo alla notifica dell'atto di accertamento (indagini bancarie e studi di settore).

³¹⁰ Quali l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'accesso domiciliare e l'autorizzazione della Direzione regionale delle entrate per l'acquisizione dei dati bancari.

³¹¹ Si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, 2005, 183, il quale nota che la sanzione connessa alla notifica di atti impositivi basati su prove irrualmente acquisite non è quella dell'invalidità, ma quella dell'infondatezza proprio per l'inutilizzabilità della prova in tale processo.

³¹² Cfr. A. GRASSOTTI, *L'accesso domiciliare illegittimo rende invalido l'accertamento*, in *Riv. Giur. trib.*, 2003, 142; P. CORSO, *Non utilizzabili ai fini dell'accertamento le prove illegittimamente acquisite e tutela costituzionale*, in *Corr. Trib.*, 2006, 2853; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 213.

³¹³ A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv.*

Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo ed i suoi eventuali vizi si riverberano sull'atto conclusivo, determinandone l'invalidità solo con riferimento a quelle parti che siano legate all'atto istruttorio da un nesso di insostituibile e necessaria consequenzialità, mentre nessuna conseguenza comportano per quelle altre parti che siano del tutto distinte ed indipendenti».

4.1 Le sanzioni di nullità, annullabilità e l'incostituzionalità

La Corte ha tenuto separate le nozioni di nullità e inutilizzabilità, sottolineando per ciascuna l'ambito di rilevanza.

La nullità attiene soltanto all'inosservanza di alcune formalità di assunzione della prova, nel senso che il vizio non pone il procedimento acquisitivo della stessa completamente al di fuori del parametro normativo di riferimento, ma mancano semplicemente alcuni presupposti peculiari.

L'inutilizzabilità invece è qualificabile come una sanzione di carattere generale³¹⁴, in quanto riguarda non solo le prove vietate, ma soprattutto le prove viziato nel procedimento acquisitivo; l'illegittimità le pone al di fuori del sistema processuale, ed in questo modo l'inutilizzabilità colpisce non solo le prove vietate per effetto del procedimento acquisitivo attuato al di fuori di specifici schemi normativi, ma anche quelle formate o acquisite in violazione o con modalità lesive di posizioni giuridiche soggettive tutelate dalla Costituzione³¹⁵.

Spesso la questione che si vuole analizzare viene trattata unicamente sotto il profilo del vizio dell'attività istruttoria; l'esame si concentra sulle conseguenze della legittima acquisizione delle prove, senza discernere l'ambito delle tipologie del vizio, come se la difformità dell'attività istruttoria fosse riconducibile al medesimo fenomeno giuridico. Ciò che viene da pensare è che qualsiasi violazione di legge commessa nella

Dir. Trib., 2014, p. 9.

³¹⁴ Il che conduce all'importante conclusione che, nel dubbio qualificatorio tra nullità e inutilizzabilità, prevale quest'ultima. Così N. GALANTINI, *L'inutilizzabilità della prova nel processo penale*, Padova, 1992, 46.

³¹⁵ Nello stesso senso E. APRILE, *La prova penale*, Milano, 2002, 81; I. CALAMANDREI, *Acquisizione dei dati esteriori di una comunicazione ed utilizzazione delle c.d. incostituzionali*, in *Giur. it.*, 1999, 1694.

fase di acquisizione probatoria abbia effetti negativi sugli elementi posti a base dell'atto di accertamento, ma la soluzione del problema non può prescindere da un esame della situazione giuridica sottostante³¹⁶.

Proprio perché l'acquisizione illegittima può essere operata in violazione di diritti soggettivi, tutelati dalla Costituzione, la Corte non la qualifica come mera irregolarità del procedimento, ma come radicalmente contraria al sistema. In altri termini, la nullità e l'inutilizzabilità possono «*condividere il terreno*³¹⁷» della violazione (cioè le forme di assunzione della prova), ma si differenziano per la gravità della violazione commessa rispetto agli interessi coinvolti nel procedimento e nel processo. Nel caso in cui la violazione non abbia inciso su situazioni soggettive tutelate dalla Costituzione, quella violazione non comporterà l'inutilizzabilità, ma sarà qualificata come mera irregolarità.

Sembrerebbe quindi che la nullità possa essere sanata, così come l'atto nullo può essere rinnovato; non altrettanto si può rilevare per l'inutilizzabilità, in quanto è inconcepibile la rinnovazione di un atto fondato su un elemento probatorio che viola un diritto soggettivo tutelato dalla Costituzione. In altri termini, inutilizzabilità significa inidoneità dell'elemento di prova ad avere efficacia in ambito della decisione, e quindi comporta l'impossibilità di inserire quell'elemento nel fascicolo del processo³¹⁸.

Per ultima è stata costituita la categoria delle «*prove incostituzionali*³¹⁹»; il principio del “giusto processo”, che impone in qualsiasi procedimento giurisdizionale il pieno rispetto dei diritti umani inviolabili, come quelli attinenti alla libertà personale o domiciliare dell'individuo, sembra dare spazio all'esistenza di un divieto generale di ammissibilità (svincolato dalle specifiche disposizioni del Codice di procedura penale) di tutte quelle prove che siano state acquisite o assunte con mezzi incostituzionali. Tale principio porta a giudicare come inutilizzabili nel processo quegli elementi probatori la

³¹⁶ G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 15.

³¹⁷ Così G. LATTANZI – E. LUPO, *Codice di procedura penale. Rassegna di giurisprudenza e di dottrina*, Milano, 1997, 587.

³¹⁸ Tale profilo è bene messo in luce da G. CONSO – V. GREVI, *Compendio di procedura penale*, Padova, 2000, 297.

³¹⁹ Laddove la incostituzionalità non attiene al contrasto tra norma istruttoria e norma costituzionale, ma qualifica quel metodo di assunzione della prova posto in essere in violazione della norma istruttoria posta a tutela di un diritto costituzionale; così L. P. COMOGLIO, *Perquisizione illegittima ed inutilizzabilità derivata delle prove acquisite con il susseguente sequestro*, in *Cass. pen.*, 1996, 1258.

cui assunzione sia avvenuta in violazione dei diritti dell'individuo tutelati dalla Costituzione, come gli articoli 13, 14 e 15 Cost.

In questo senso, le prove acquisite o assunte con modalità lesive dei diritti fondamentali del cittadino sono incostituzionali, ancor prima di essere illecite, e la conseguenza è la loro inutilizzabilità, a prescindere da un divieto esplicito processuale³²⁰.

In conclusione, si può affermare che c'è la necessità di verificare caso per caso le condizioni di legittimità delle operazioni di reperimento delle prove, e di far corrispondere a ciascuna violazione, un determinato vizio di legittimità ed una eventuale causa di inutilizzabilità delle prove³²¹.

4.2 Tutela immediata e tutela differita

La tutela del contribuente non può assumere rilevanza solo con riferimento alla fase "finale" del procedimento di formazione dell'atto impositivo, ma anche e soprattutto nella delicata fase istruttoria, che precede l'esercizio vero e proprio della potestà impositiva, ed i cui vizi possono essere denunciati solo attraverso il ricorso contro il successivo atto autonomamente impugnabile, realizzando di fatto una difesa differita³²².

La tutela avverso il provvedimento finale deve involgere anche questioni attinenti all'iter di formazione dell'atto, posto che è inesistente una tutela giurisdizionale avverso gli atti c.d. endoprocedimentali.

Per la prima volta nel 2004³²³ il giudice amministrativo sembra ipotizzare la configurabilità di una tutela del contribuente avverso gli atti dell'attività istruttoria anticipata rispetto alla tutela tipica nei confronti dell'atto finale di accertamento. Il rapporto tra potere impositivo nella fase istruttoria e posizione giuridica soggettiva è essenziale per qualificare quest'ultima come interesse legittimo³²⁴.

L'attività amministrativa illegittima potrebbe dar luogo ad un danno risarcibile, pur in assenza di un provvedimento, come potrebbe verificarsi ad esempio nella fase

³²⁰ G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 15.

³²¹ L. P. COMOGLIO, *La prova tra procedimento e processo tributario, relazione predisposta per il IV seminario di studi e aggiornamento professionale per Magistrati tributari*, Torino, 2007.

³²² M. VILLANI, *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, in *Altalex*, 2011.

³²³ T.a.r. Lombardia, sez. III, n. 89/2004.

³²⁴ G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 15.

istruttoria, prima dell'emanazione di un avviso di accertamento; in questo caso, il contribuente, non essendovi alcun provvedimento da impugnare, avrebbe la possibilità di proporre l'azione risarcitoria entro il termine di prescrizione di cui all'art. 2947 c.c.³²⁵.

Per individuare l'Autorità giudiziaria alla quale rivolgersi per la domanda di tutela immediata, occorre distinguere due ipotesi: l'atto viene compiuto in carenza di potere ovvero l'atto è illegittimo in quanto affetto da un vizio che riguarda le modalità di esercizio del potere attribuito dalla legge all'Amministrazione Finanziaria.

Nel primo caso (atto compiuto in carenza di potere), la lesione riguarda un diritto soggettivo puro, e la competenza giurisdizionale è individuata in capo all'Autorità giudiziaria ordinaria. Il vizio si riflette sulla stessa efficacia giuridica dell'atto e la posizione soggettiva del cittadino rimane quella originaria, cioè quella individuabile in assenza dell'intervento dell'Amministrazione Finanziaria.

Nel secondo caso, poiché il potere esiste, ma viene esercitato illegittimamente, l'atto lesivo determina la degradazione del diritto soggettivo ad interesse legittimo, perciò la giurisdizione va al giudice amministrativo, sia per la domanda di annullamento che per il risarcimento.

4.3 L'interesse legittimo e l'azione di risarcimento

Le violazioni alle regole sulle acquisizioni delle prove possono causare differenti lesioni, più o meno gravi, di interessi giuridicamente protetti facenti capo ai contribuenti, in quanto diversi sono gli interessi sottesi alle norme procedurali; ma ciò non consente di sostenere che, in assenza di una norma espressa che stabilisca l'inutilizzabilità, solo la violazione delle norme poste a tutela degli interessi del contribuente, garantiti dalla Costituzione, provochi l'inutilizzabilità.

Ogni violazione alle regole imposte all'esercizio dell'attività istruttoria, anche quando non si tratti di autorizzazioni rilasciate dall'Autorità giudiziaria, ma dai responsabili degli uffici impositori o degli organi accertatori, non può restare priva di conseguenze; pertanto, non solo quando si violi un diritto costituzionalmente garantito, ma anche quando si violi un interesse legittimo del contribuente, la lesione dovrebbe provocare l'inutilizzabilità della prova, sotto un principio di “*civiltà giuridica*”³²⁶.

³²⁵ Art. 2947 c.c. “*il diritto al risarcimento del danno derivante da fatto illecito si prescrive in cinque anni dal giorno in cui il fatto si è verificato.*”

³²⁶ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano,

Nel caso di cattivo esercizio del potere³²⁷, l'illegittimità del provvedimento non incide sulla sua efficacia, finché il provvedimento non viene annullato, ed è configurabile solo una posizione di interesse legittimo, perché si è pur sempre in presenza dell'esercizio di un potere dell'Amministrazione Finanziaria³²⁸.

Il risarcimento del danno da illegittimo esercizio dell'attività istruttoria prescinde dagli esiti di tale attività: può essere disposto anche nel caso in cui l'indagine non si concluda con l'emissione di un avviso di accertamento, né con l'irrogazione di sanzioni nei confronti del contribuente; l'attività istruttoria, infatti, può risultare lesiva di per sé, essendo suscettibile di incidere in modo diretto ed attuale su posizioni giuridicamente tutelate, come quelle relative all'inviolabilità del domicilio, alla riservatezza, al segreto professionale, diritti o interessi che non si identificano, né risultano connessi, con l'interesse di natura patrimoniale tipicamente coinvolto da un provvedimento di accertamento d'imposta o di irrogazione delle sanzioni³²⁹.

Non può quindi accogliersi la tesi secondo la quale l'attuazione dell'azione di risarcimento debba considerarsi subordinata all'annullamento dell'atto impositivo da parte delle Commissioni tributarie.

Per configurare un'ipotesi di responsabilità aquiliana (extracontrattuale), per illegittimo esercizio dell'attività istruttoria, il giudice deve accertare la sussistenza di una condotta antiggiuridica dell'Amministrazione Finanziaria, l'imputabilità di tale condotta a titolo di dolo o colpa, e la sussistenza di un danno ingiusto per il contribuente che sia causalmente riferibile alla condotta³³⁰.

Il comportamento lesivo dell'Amministrazione potrebbe concretizzarsi nell'omessa adozione delle cautele disposte dal legislatore a garanzia del contribuente, come la mancata informazione sull'inizio e le ragioni della verifica, della facoltà di farsi assistere da un difensore, qualora tali omissioni abbiano cagionato un danno; affinché la condotta omissiva possa essere assunta come fonte di responsabilità per danni non basta

2008, 125.

³²⁷ Vizi di incompetenza, violazione di legge ed eccesso di potere.

³²⁸ C. GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, 2007, 61.

³²⁹ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 270. Nello stesso senso STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2002, 44.

³³⁰ Sugli elementi costitutivi dell'illecito aquiliano (ex art. 2043 c.c.) riferibili alla pubblica amministrazione, si veda R. ALESSI, *Responsabilità civile della pubblica amministrazione*, in *Nov. Dig. Ital.*, 664.

riferirsi all'art. 2043 c.c.³³¹, ma occorre la sussistenza di un vero e proprio obbligo giuridico di svolgere un'attività o di compiere un'azione a protezione del diritto altrui.

La nozione di ingiustizia del danno non si identifica nell'antigiuridicità quale violazione di un diritto o norma, ma nella lesione di un interesse meritevole di tutela; l'individuazione in concreto degli interessi tutelati dall'art. 2043 c.c. spetta al giudice, che attraverso un giudizio di comparazione dei diversi interessi in conflitto, dovrà accertare se il sacrificio dell'interesse del contribuente danneggiato trovi giustificazione nella realizzazione dell'interesse collettivo che sta alla base dell'azione amministrativa.

Il giudice potrà ritenere prevalenti gli interessi pubblici rispetto a quelli privati soltanto quando l'azione amministrativa sia conforme ai canoni di legittimità; pertanto, laddove l'Amministrazione utilizzi poteri investigativi diversi da quelli che le sono espressamente attribuiti dalla legge, o li eserciti in difetto dei presupposti o con modalità diverse da quelle prescritte, allora il danno sofferto dal contribuente potrà definirsi ingiusto³³².

5. La verifica dell'attendibilità delle prove a processo

Prima di procedere alla valutazione della prova, il giudice deve verificare il rispetto di tutte le norme procedurali che ne regolano l'acquisizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria. La prova fornita dall'ufficio può essere ammessa e valutata solo se acquisita nel rispetto di tutte le regole indicate dal legislatore, a garanzia della posizione del contribuente; solo in questo senso potrà esplicare efficacia in sede di formazione del convincimento del giudice.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite³³³, infatti, aveva statuito che:

- il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;
- l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore che sia l'autore di tale violazione o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile.

³³¹ Articolo 2043 Codice civile “*qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.*”

³³² Cfr. L. VIOLA, *Il danno non patrimoniale*, in *Riv. Online Scuola Sup. dell'Ec. e delle Fin.*, 2004; C. GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, 2007, 71.

³³³ Cass., SS.UU., sent. n. 16426/2002.

Il giudice, da un lato, deve analizzare le prove offerte in causa solo dopo un previo riscontro della loro rituale assunzione, dall'altro, deve assicurarsi che il documento illegittimamente acquisito non vada a vantaggio di chi ha commesso la violazione per venirne in possesso.

Come ha osservato E. Allorio³³⁴, «*il principio della libertà del convincimento si applica alle prove acquisite al processo nel rispetto della legge, non a quelle che se si fosse tributata alla legge debita osservanza, non sarebbero mai state materialmente acquisite al processo*»³³⁵.

L'inutilizzabilità non è pertanto un'automatica conseguenza dell'assunzione di una prova operata in violazione della legge³³⁶; è rimesso al giudice il potere discrezionale di valutarne l'ammissibilità, salvo che disposizioni speciali prevedano diversamente.

Il giudice, competente a giudicare, deve ripercorrere la motivazione dell'autorizzazione del Procuratore, anche se è concisa, confermandola ovvero invalidandola, a seconda che ci sia stata o meno una violazione di legge. Ad esempio, un provvedimento di autorizzazione non può fondarsi su una notizia confidenziale o anonima; non è ammissibile che venga emesso un provvedimento limitativo di diritti altrui, senza giustificarlo con una fonte di prova attendibile e controllabile a posteriori dagli interessati³³⁷. Il sindacato del giudice può estendersi anche ai criteri seguiti dal Procuratore della Repubblica per la valutazione dei gravi indizi di violazione fiscale come presupposto per il rilascio dell'autorizzazione.

In particolare, la Suprema Corte³³⁸ ha riconosciuto che il giudice ha il poterdovere di verificare che la pretesa fiscale non trovi fondamento su prove irrualmente acquisite in violazione degli articoli 13, 14 e 15 della Costituzione.

Nella valutazione della colpa dell'ufficio, il giudice dovrà valutare anche se l'attività istruttoria illecita sia dipesa da obiettive difficoltà interpretative della normativa da applicare. In prospettiva paritaria però, come si esclude la possibilità di sanzionare l'errore incolpevole del contribuente, quando esso dipenda da obiettive condizioni di

³³⁴ E. ALLORIO, *Efficacia giuridica di prove ammesse ed esperite in contrasto con un divieto di legge*, in *Giur. it.*, 1960, 870.

³³⁵ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 125.

³³⁶ M. VILLANI, *Il valore probatorio della documentazione irrualmente acquisita*, in *Altalex*, 2011.

³³⁷ E. FORTUNA, *Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, 793.

³³⁸ Cfr. Cass., SS.UU., sent. n. 16424/2002.

incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria³³⁹, allo stesso modo dovranno giustificarsi, con esclusione della colpa ai fini risarcitori, gli errori incolpevoli commessi dall'Amministrazione quando sia conseguenza delle stesse difficoltà interpretative³⁴⁰.

6. La posizione della dottrina e della giurisprudenza

Dalle pronunce giurisprudenziali non si ricava un principio uniforme di diritto e negli anni si sono registrati orientamenti oscillanti riguardo all'utilizzabilità o meno delle prove irrualmente acquisite; il vuoto normativo e la necessità di contemperare due interessi contrapposti, cioè di assicurare il rispetto dei diritti costituzionalmente garantiti e al tempo stesso di non limitare l'attività dell'Amministrazione Finanziaria, anch'essa tutelata dalla Costituzione (art. 53 Cost.), ha portato all'elaborazione di interpretazioni contrastanti.

La dottrina si è collocata su una posizione intermedia, asserendo l'applicazione del principio di inutilizzabilità della prova successivamente alla verifica della sussistenza di ulteriori condizioni, diverse dal mancato rispetto delle sole norme procedurali stabilite dal legislatore. Nello specifico, ove la violazione riguardi norme per così dire organizzative, poste cioè a garanzia della regolarità dell'azione amministrativa, o ancora poste a tutela delle indagini penali, prevarrebbe l'interesse fiscale, tutelato dall'articolo 53 della Costituzione; laddove invece la condotta illegittima dovesse violare norme poste a tutela di diritti costituzionalmente garantiti, ne deriverebbe l'inutilizzabilità.

Le norme procedurali stabilite dal legislatore in ambito tributario hanno lo scopo di regolamentare tutte quelle attività che potrebbero comportare significative limitazioni ai diritti della persona, garantiti in sede costituzionale; secondo alcuni, l'assenza nell'ordinamento tributario di una norma che stabilisca espressamente l'inutilizzabilità delle prove acquisite contro la legge, non può in qualche modo essere legittimante ad ammettere prove conseguite per effetto di comportamenti che integrano gli estremi di una violazione di legge o di un eccesso di potere.

³³⁹ Art. 10, terzo comma, L. n. 212/2000. *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta (...)”*

³⁴⁰ C. GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, 2007, 71.

Se l'ordinamento tributario prevede determinati adempimenti, è naturale che debbano essere rispettati; con questi presupposti non è quindi condivisibile l'orientamento della dottrina che sostiene l'utilizzabilità delle prove irrualmente acquisite.

La conseguente sanzione di inutilizzabilità, ai fini dell'accertamento, degli elementi acquisiti con modalità illecite o illegittime, risponde alla necessità di applicazione dei criteri di legalità, imparzialità e buon andamento; il loro rispetto, pertanto, è un requisito essenziale affinché alle prove raccolte possa essere conferita la rilevanza prevista dalla legge.

Di conseguenza, si aderisce a quell'opinione che afferma che i dati e le notizie illegittimamente acquisiti sono inidonei a fungere da prova; di conseguenza, sia l'ufficio (dotato di potestà impositiva o sanzionatoria, nel decidere se emettere un avviso di accertamento o di irrogare una sanzione), sia l'organo giurisdizionale (nel giudicare la fondatezza della pretesa fiscale), non dovrebbero riconoscere ai suddetti dati e notizie alcuna valenza rappresentativa³⁴¹, impedendo che vengano utilizzati contro il contribuente, che è pure il soggetto leso.

Invece, secondo l'orientamento a favore dell'utilizzabilità, l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti a fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso; la Corte³⁴² si è così espressa: *«gli organi di controllo, dunque, possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico. La violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti»*³⁴³.

Nello stesso senso, la pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Firenze³⁴⁴, in riferimento all'attendibilità delle fonti di prova acquisite: *«si deve considerare che nel procedimento tributario non esiste un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, a differenza di quanto avviene nel procedimento penale, talché ne consegue che potranno essere utilizzati tutti i documenti*

³⁴¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, 478.

³⁴² Cass., Sez. trib., sent. n. 8344/2001.

³⁴³ Cass., sent. n. 8344/2001, R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova*, in *Rass. Trib.*, 2002, 650.

³⁴⁴ CTP Firenze, sent. n. 89/16/11.

che siano comunque pervenuti a seguito di controllo, salvo, in ogni caso, la verifica della attendibilità».

Il principio per cui l'Amministrazione può porre a fondamento della propria attività conoscitiva ogni dato comunque in suo possesso (art. 39 comma 1 lettera c) D.P.R. n. 600/73 e art. 54 comma 3 del D.P.R. n. 633/72), dimostra la generale irrilevanza di ogni violazione delle norme sull'accertamento, salvi i casi per cui esista un'espressa sanzione, in ordine alla formazione del giudizio dell'Amministrazione e alla conseguente emanazione di un atto d'accertamento: ciò che rileva è solo l'attendibilità delle fonti di prova acquisite, in quanto non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita³⁴⁵.

Ciò si rileva anche dalla sentenza della Cassazione n. 1383/2002, in cui viene sostenuto che, in assenza di una disposizione sull'inutilizzabilità delle prove irregolarmente acquisite, sarebbe ingiusto che la negligenza dell'organo investigativo comportasse l'inutilizzabilità di una prova oggettivamente ammissibile.

Occorre rilevare che la stessa Cassazione³⁴⁶ si è espressa a favore dell'utilizzabilità delle prove irrualmente acquisite, e questo orientamento privilegia l'aspetto sostanziale dell'indagine, in assenza di una disposizione che espressamente disponga in senso contrario. L'orientamento si è consolidato su posizioni intermedie, ammettendo l'applicazione del principio di inutilizzabilità della prova, subordinatamente alla verifica della sussistenza di ulteriori condizioni, diverse dal mancato rispetto delle sole norme procedurali stabilite dal legislatore; pertanto, secondo questo orientamento, l'invalidità dell'atto finale sarebbe da escludersi ogni qualvolta l'acquisizione probatoria fosse avvenuta nell'inosservanza di disposizioni di "minore gravità" che riguardano l'organizzazione degli uffici.

Altri autori, infine, affermano un principio di utilizzabilità "parziale" del mezzo probatorio irrualmente acquisito: se nel corso della medesima attività ispettiva fosse possibile fare una separazione tra risultati emersi nel corso di un accesso viziato rispetto ad altre prove regolarmente acquisite, l'inutilizzabilità sarebbe limitata soltanto alle prove acquisite illegittimamente e non anche alle altre lecitamente raccolte e poste a fondamento della pretesa impositiva oggetto di contenzioso. Qualora il valore delle fonti

³⁴⁵ G. FRANSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, in *Il Fisco*, 2001, 13855.

³⁴⁶ Cfr. Cass., sent. n. 8273/2003; Cass., sent. n. 29467/2005; Cass., sent. n. 2676/2007; Cass., sent. n. 3231/2007; Cass., sent. n. 8255/2008.

di convincimento reperite in modo legittimo fossero sufficienti a motivare la pretesa impositiva, l'avviso di accertamento non dovrebbe essere penalizzato con l'annullamento³⁴⁷.

Per concludere, si può stilare un elenco-guida utile per affrontare il problema dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite.

Il principio di inutilizzabilità della documentazione irritualmente acquisita trova applicazione nel caso di accesso domiciliare e/o perquisizione personale eseguiti in mancanza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, oppure eseguiti in forza di un'autorizzazione non idoneamente motivata in ordine alla sussistenza dei presupposti previsti dalla legge per il suo rilascio; in tali casi:

- il giudice tributario ha il potere-dovere di valutare la congruità della motivazione adottata dal Procuratore nel rilasciare l'autorizzazione;
- il consenso e/o la mancata opposizione del contribuente non ha rilevanza ai fini della legittimità di un accesso non autorizzato o non idoneamente motivato, in quanto non previsto o richiesto da nessuna norma di legge;
- la documentazione acquisita nell'inosservanza delle disposizioni previste è inutilizzabile a sostegno dell'accertamento, in quanto reperita in modo illegittimo, violando un interesse costituzionalmente garantito;
- un documento acquisito in violazione di norme di legge non può essere utilizzato in favore di colui che ha commesso la violazione e ai danni di chi, di fatto, quella violazione abbia subito;
- la tutela del contribuente è comunque differita alla fase di impugnazione dell'atto impositivo in quanto l'atto istruttorio non è autonomamente impugnabile secondo l'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/92, facendo valere il vizio per illegittimità derivata.

Invece, il principio di utilizzabilità della documentazione irritualmente acquisita trova applicazione nel caso di mancanza dell'autorizzazione richiesta dalla legge per le indagini finanziarie, ove non ne sia derivato un concreto pregiudizio avuto riguardo agli interessi costituzionalmente rilevanti, o per l'utilizzo in sede tributaria di elementi probatori acquisiti in sede penale.

Secondo la Suprema Corte, l'illegittima attività istruttoria produce i suoi effetti in termini di annullabilità dell'atto di accertamento emesso sulla scorta della documentazione irritualmente acquisita, ogni qualvolta siano violati i diritti

³⁴⁷ M. VILLANI, *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, in *Altalex*, 2011.

costituzionalmente garantiti; in caso contrario, l'eventuale violazione di disposizioni di legge non ha un effetto invalidante sulla pretesa impositiva conseguentemente formulata dall'Amministrazione Finanziaria.

Queste brevi considerazioni evidenziano la necessità di un intervento del legislatore che, colmando il vuoto normativo, introduca espressamente nel processo tributario il principio dell'inutilizzabilità delle prove ritualmente acquisite.

Conclusione

Abbiamo visto come l'attività istruttoria sia un momento invasivo per il contribuente che ne è soggetto e come a volte essa possa incidere in modo significativo sui suoi interessi; l'indebolimento temporaneo della tutela dei diritti può anche arrivare a causare danni patrimoniali e/o non patrimoniali. Ecco perché c'è il bisogno che l'azione dell'Amministrazione Finanza segua i principi e le regole dettate dal legislatore, in modo da non connotarsi nei tratti dell'illegittimità.

Da questo deriva la necessità della presenza di un organo terzo ed imparziale che possa verificare la legittimità dell'acquisizione e la validità degli elementi raccolti dall'ufficio a supporto del diritto di difesa, che utilizzerà a proprio favore e contro il contribuente; ed è proprio questo il compito del giudice tributario, il quale prima di procedere alla valutazione della prova, per poter arrivare a prendere una decisione, deve verificare che siano state rispettate tutte le norme poste a regolamentare l'acquisizione degli elementi di prova.

Le violazioni più comuni abbiamo visto sono la mancanza di autorizzazione per effettuare un accesso in luogo adibito anche ad abitazione o per effettuare perquisizioni, e la mancata o errata motivazione dell'atto.

Il fatto che non esista un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite nell'ordinamento tributario ha sempre portato all'elaborazione di interpretazioni contrastanti, e di conseguenza neppure dalle pronunce giurisprudenziali si può ricavare un principio di diritto perché gli orientamenti non sono uniformi. Il citato principio è invece contenuto nell'art. 191 del Codice di procedura penale, ed è stato a lungo dibattuta la sua applicabilità all'ordinamento tributario, trovando pareri discordanti.

Ed è proprio dalla necessità di conformare due interessi contrapposti, cioè quello di non limitare l'attività dell'Amministrazione Finanziaria e quello di rispettare i diritti costituzionalmente tutelati dei soggetti sottoposti ai controlli, che nasce il bisogno di colmare il vuoto normativo, introducendo il principio di inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite anche nel processo tributario.

A tale proposito è condivisibile la tesi che afferma l'inidoneità degli elementi acquisiti illegittimamente a formare una prova, e di conseguenza né il giudice né gli uffici dovrebbero riconoscerne alcun valore rappresentativo. Tuttavia, l'orientamento maggioritario considera l'inutilizzabilità degli elementi come sanzione, solo nei casi in

cui la violazione di legge riguardi un diritto tutelato dalla Costituzione; in caso contrario, la prova mantiene la sua forza rappresentativa e sarà l'impiegato responsabile a risponderne personalmente.

Questo studio ha cercato di esporre le regole da seguire e i limiti da non superare nel procedimento tributario, attenendosi ai connotati di legittimità e di buon andamento che dovrebbero distinguere l'azione amministrativa degli Uffici e della Polizia tributaria.

Bibliografia e sitografia

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario, quarta edizione*, Torino, Giappichelli Editore, 2018

Bonavitacola R., *Utilizzabilità di prove irrivalentemente acquisite*, «Rivista di diritto tributario», 2003, pag. 571

Bruzzone M., *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, «Corriere Tributario», 2000, pag. 2026

Comelli A., *Gli accertamenti bancari nei confronti di terzi rispetto al soggetto verificato*, «Corriere Tributario», 2003, pag. 1160

Comoglio L.P., *La prova tra procedimento e processo tributario*, relazione predisposta per il IV seminario di studi e aggiornamento professionale per Magistrati tributari, Torino, 2007

Del Vaglio M., *Valore indiziario delle dichiarazioni dei terzi nel processo tributario*, «Giurisprudenza tributaria», 2013, pag. 410

Fazzalari E., *Prova testimoniale o dichiarazioni di terzi adottate dall'amministrazione?*, «Giurisprudenza Costituzionale», 2000, pag. 141

Ferlazzo Natoli L. – Romeo S., *La fase istruttoria nell'accertamento tributario: ispezioni e verifiche*, «Bollettino tributario», 1999, pag. 293

Ferlazzo Natoli L. – Romeo S., *La tutela del contribuente ex articolo 12 della legge n. 212/2000*, «Bollettino tributario», 2002, pag.1045

Fortuna E., *Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*, «Rivista di diritto tributario», 2002, pag. 793

Fransoni G., *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, «Il Fisco», 2001, pag. 13855

Gennai S. - Traversi A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali, seconda edizione*, Milano, Giuffrè Editore, 2011

Gioè C., *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria*, Padova, Cedam, 2007

Ingrao G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 2008

La Rosa S., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, «Rivista di diritto tributario», 2002, pag. 292

Lodi L., *Perquisizione illegittima e nullità dell'avviso di accertamento tributario basato sulle prove così acquisite*, «Rivista di giurisprudenza tributaria», 2006, pag. 234

Lupi R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova*, «Rassegna tributaria», 2002, pag. 650

Magistro L., *Liquidazione e controllo formale della dichiarazione*, «Corriere Tributario», 2001, pag. 54

Palumbo A. – Villani M., *Il potere istruttorio dei giudici tributari si avvale di sei strumenti tra tipici e atipici*, «Guida Normativa Il Sole 24 ore», 2007, pag. 38

Piccardo A., *Sulla nullità di avvisi di accertamento o di irrogazione di sanzioni fondati su prove illegittimamente acquisite*, «Diritto e pratica tributaria», 1999, pag. 178

Pisani M., *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, «Corriere tributario», 2002, pag. 2963

Porcaro G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, «Diritto e pratica tributaria», 2005, pag. 15

Rapetti L., *La motivazione dell'autorizzazione all'accertamento c.d. bancario*, «Diritto e pratica tributaria», vol. II, 2010, pag. 239

Schiavolin R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, «Rivista di diritto tributario», 2001, pag. 913

Tesauro F., *La prova nel processo tributario*, «Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze», 2000, pag. 73

Vassallo L., *Le prove e gli indizi nel processo tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 2014

Villani M., *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, «Altalex», 2011

Viotto A., *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, «Rivista di diritto tributario», 2014, pag. 7

Viotto A., *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, «Rivista di diritto tributario», 2001, pag. 53

Zizzo G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, «Corriere Tributario», 2009, pag. 3565

<https://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/>

<https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/it/home>

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/>