

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI MODENA E REGGIO EMILIA**

Dottorato di ricerca in Scienze Giuridiche
“La cultura giuridica europea dell’impresa e delle istituzioni”

nell’ambito della Scuola di dottorato in Scienze Giuridiche
“La cultura giuridica europea dell’impresa e delle istituzioni”

Ciclo XXVI

*Partecipazione e collaborazione all’istruttoria tributaria
tra diritti e doveri, poteri e garanzie*

Candidato: Ramona Marchetto

Relatore (Tutor): Prof. Alessandro Turchi

Correlatore (Co-Tutor): Prof. Alberto Marcheselli

Coordinatore del Dottorato: Prof. Aljs Vignudelli

Direttore della Scuola di dottorato: Prof. Aljs Vignudelli

Indice

pag.

Capitolo I *Notazioni introduttive*

1. Sulla natura procedimentale delle attività dell'Amministrazione finanziaria	1
2. Dalla buona fede e correttezza nel procedimento alla collaborazione	15
3. La partecipazione nel procedimento amministrativo	24
4. Il ruolo del contribuente nel procedimento tributario	29

Capitolo II *Partecipazione e collaborazione nel procedimento tributario*

Sezione I *Il contribuente*

1. La partecipazione: possibili accezioni	37
2. I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria tra legalità e discrezionalità	40
3. Ipotesi di collaborazione del contribuente	49
4. La partecipazione facoltativa	55
5. Il valore probatorio degli elementi raccolti	59

Sezione II

Il terzo

6. Ipotesi di collaborazione del terzo	63
7. La nozione di terzo rilevante	69
8. Il coinvolgimento del terzo: attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria, doveri del terzo e garanzie del contribuente	71
9. La partecipazione spontanea	81
10. Elementi reperibili presso terzi e relativo valore probatorio	83
10.1. Prova testimoniale e dichiarazioni di terzi: due istituti a confronto	85
10.2. Dichiarazioni di terzi tra accertamento e difesa del contribuente	97
11. Violazioni istruttorie e tutela dei terzi	106

Capitolo III

L'omessa collaborazione

1. La collaborazione tra onere e obbligo giuridico	110
2. Le preclusioni probatorie	115
2.1. Le preclusioni conseguenti alla mancata collaborazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche	118
2.2. Le preclusioni conseguenti alla mancata collaborazione nei controlli in ufficio	129
2.3. Mancata collaborazione del terzo e preclusioni per il contribuente	134
3. L'applicazione "sanzionatoria" dell'accertamento con il metodo induttivo	139
3.1. La <i>ratio</i> dell'accertamento induttivo	144
3.2. Una particolare forma di valorizzazione parasanzionatoria dell'accertamento induttivo: le violazioni inerenti la compilazione del quadro della dichiarazione relativo agli studi di settore	148
4. Le sanzioni amministrative	161
5. Le sanzioni penali	164

Capitolo IV

Problemi aperti in tema di partecipazione e collaborazione

1. L'intimazione al contribuente come presupposto dell'effetto preclusivo	168
2. Inadempimento, adempimento tardivo e principio di proporzionalità	172
3. Il diritto al silenzio tra normativa interna e principi fondamentali	176

Capitolo V

Amministrazione e contribuente tra diritti e doveri, poteri e garanzie nell'ordinamento spagnolo

1. Introduzione all'ordinamento tributario spagnolo	181
2. I diritti del contribuente nel rapporto con l' <i>Administración tributaria</i>	184
3. I doveri formali del contribuente	191
3.1. <i>La obtención de información en los procedimientos tributarios</i>	195
3.2. La collaborazione <i>de los obligados</i> nelle operazioni della <i>Administración tributaria</i>	200
4. Conseguenze dell'inosservanza dei doveri formali	202
4.1. Le sanzioni amministrative	204
4.2. L'esposizione a <i>estimación indirecta</i>	209
4.3. La proroga "sanzionatoria" dell'istruttoria tributaria	218
 <i>Bibliografia</i>	 224

Capitolo I

Notazioni introduttive

SOMMARIO: 1. Sulla natura procedimentale delle attività dell'Amministrazione finanziaria. – 2. Dalla buona fede e correttezza nel procedimento alla collaborazione – 3. La partecipazione nel procedimento amministrativo. – 4. Il ruolo del contribuente nel procedimento tributario.

1. Sulla natura procedimentale delle attività dell'Amministrazione finanziaria

Nonostante oggi siamo avvezzi a sentir parlare di *istruttoria* e di *procedimento tributario* in un passato nemmeno troppo remoto l'utilizzo di tali termini non era così pacifico. Se alcuni passi convinti sono stati mossi in questa direzione, non può tuttavia negarsi che alcune correnti di pensiero tuttora si dimostrano restie a riconoscere il carattere procedimentale delle attività dell'Amministrazione finanziaria.

La questione, complessa ed articolata, può estendersi fino all'annosa *querelle* circa la sussunzione della azione impositiva nell'azione amministrativa. Si è di fronte al tema, largamente esplorato in dottrina, della comunanza, vicinanza o autonomia del procedimento tributario dal procedimento amministrativo¹, che

¹ Trattasi di argomento, per il quale ci limitiamo ad un abbozzo in questa sede, per poi procedere alla trattazione di aspetti più circoscritti e puntuali. Resti il necessario richiamo alla sterminata letteratura: G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264 ss.; ID., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, 620 ss.; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, 433 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 241 ss.; F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Padova, 1970; L. SALVINI, *La partecipazione*

affonda le radici nella *vexata quaestio* sulla fonte dell'obbligazione tributaria e sul confronto tra teorie dichiarativiste e costitutiviste degli atti impositivi².

Vi è da dire che il dibattito circa l'applicazione degli istituti del procedimento amministrativo³ al procedimento tributario,

del privato all'accertamento tributario, Padova, 1990; A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 703 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, 45 ss.; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *"Studi in memoria di G. A. MICHELI"*, Napoli, 2010, 81 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 69 ss.

² Si confronti L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 69 e ss. ed in particolare i rimandi effettuati nelle di lui note nn. 184-185-186. L'autore pone in evidenza come il dibattito si sia attenuato in questo ultimo periodo, in parte poiché sono state offerte dalla giurisprudenza e dalla dottrina soluzioni pragmatiche e sincretiste ed in parte poiché oggi assumono rilievo altri profili, quali l'equilibrio tra autoritatività del prelievo e dell'azione impositiva e la pariteticità del rapporto obbligatorio. A questo riguardo l'autore, in modo critico, sottolinea come le concezioni consensualistiche minino, in un certo senso, l'autoritatività, il ruolo delle potestà amministrative e della funzione impositiva e ricorda che: «Qualunque sia lo specifico contesto e lo strumento concreto adottato, la pubblica Amministrazione deve attenersi al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire in ogni caso (a seguito di scelte al più discrezionali, giammai puramente e semplicemente libere), la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale ex art. 53 Cost.», *op. cit.*, 77; P. SELICATO, *op. cit.*, 50 ss. Per una riflessione sulle teorie dichiarative e costitutive si veda A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in AA.VV., *Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013, 397 ss.

³ Il procedimento amministrativo può essere inteso nella sua accezione asettica e neutrale, come sequenza di atti, attività, vicende ed operazioni volte all'emanazione del provvedimento finale – e, quindi, slegato dai principi che lo regolano – oppure come insieme di atti necessariamente

particolarmente vivace nelle more dell'emanazione della legge 7 agosto 1990, n. 241, rubricata “*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*”, da alcuni considerata legge generale sul procedimento amministrativo⁴, ha trovato nuovo vigore a seguito dell'introduzione delle “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”, legge 27 luglio 2000, n. 212⁵, nonché delle riforme

assistiti da garanzie in un'inscindibile coesistenza di attività e principi. Si veda R. FERRARA, *Introduzione al diritto amministrativo*, Roma-Bari, 2008, 101 ss. Non manca chi ha identificato quale forma obbligata di decisione organizzativa nel procedimento stesso, da contrapporsi alle decisioni individuali, la tutela dei privati. Così G. CORSO, *L'attività amministrativa*, Torino, 1999, 81 ss.: «la decisione individuale è il frutto di un processo psicologico che si svolge all'interno di una persona [...] la parte rilevante del processo decisionale è situata in interiore nomine [...]. La decisione organizzativa è, invece, la decisione alla quale concorrono, per definizione, più soggetti, più unità organizzative, più apparati, più pezzi di uno stesso apparato [...]. Chi raccoglie le informazioni non è di solito chi decide; chi accerta i fatti e le circostanze che stanno alla base della decisione non è colui che prende la decisione; chi formula il proposito non è colui che compie la scelta; chi compie la scelta spesso è diverso da colui che la esterna – o ha il compito di esternalarla [...] a queste ragioni di carattere oggettivo, legate alla dinamica delle organizzazioni (e quindi anche delle organizzazioni pubbliche), se ne aggiungono altre quando è in gioco la pubblica Amministrazione: ragioni di tutela del soggetto privato o dei soggetti privati che dalla decisione vengono toccati o in senso negativo o in senso positivo [...]. Si può quindi affermare che la decisione amministrativa presuppone un procedimento: sia perché è una decisione presa da un'organizzazione o all'interno di una organizzazione, sia perché il procedimento è la prima garanzia dei soggetti che dalla decisione possono ricevere un danno».

⁴ Contesta tale impostazione G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005, vol. I, 553 ss., il quale sostiene che la legge 7 agosto 1991, n. 241, sia non *legge generale sul procedimento amministrativo* ma *legge che detta alcuni principi relativi al procedimento*.

⁵ Si veda il commento di colui che viene riconosciuto “padre dello Statuto”, G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, *passim*.

della stessa L. 241/1990, ad opera dapprima della legge 11 febbraio 2005, n. 15, e della successiva legge 18 giugno 2009, n. 69.

Delle principali critiche da sempre opposte al riconoscimento della natura procedimentale alla sequenza attuativa del tributo, peraltro confermata a livello letterale dallo stesso articolo 13 della citata L. 241/1990⁶, si possono qui annoverare: la mancanza o insufficienza di discrezionalità dell'azione accertatrice rispetto ad altre attività della Pubblica Amministrazione⁷ e la difficoltà di configurare in modo unitario gli atti e le operazioni dell'Amministrazione⁸.

Se è vero che l'attività della Pubblica Amministrazione, dovendo perseguire un interesse collettivo, si esprime attraverso provvedimenti adottati nel rispetto del principio di legalità, per cui è possibile affermare che le sue scelte e decisioni non siano mai completamente libere, è altrettanto vero che esse sono connotate da una certa

⁶ Laddove esclude l'applicazione del capo III ai procedimenti tributari.

⁷ L'impossibilità di configurare l'azione accertatrice quale procedimento amministrativo sarebbe dovuta alla sua connotazione di marcata legalità. A tale eccezione, P. SELICATO, *op. cit.*, 210, oppone che «anche in altri settori del diritto amministrativo esistono procedimenti ablatori *ex lege* di natura in tutto simile a quello concernente l'applicazione dei tributi e che già da tempo un'autorevole corrente di pensiero ha incluso anche l'accertamento tributario nella categoria delle ablazioni legali, attribuendogli pur sempre la natura di procedimento amministrativo». Qui viene in discussione la discrezionalità in relazione ai procedimenti, ferma restando l'intangibilità ad opera della P.A. dei criteri sostanziali per la determinazione dell'imposta.

⁸ Di ravvisare cioè una sequenza organica di atti ben definita rivolti a un determinato fine - difficoltà dovuta, *in primis*, alla particolarità e varietà delle situazioni che si possono rinvenire nella materia tributaria. Non manca chi abbia sottolineato, unitamente all'assenza di discrezionalità in capo all'Amministrazione, come nel capo tributario non si possa parlare di procedimento in senso tecnico poiché manca l'atto finale tipico del procedimento in senso proprio. Gli atti non si presenterebbero come sequenza coordinata e prestabilita e il loro rapporto sarebbe eventuale, così come la loro successione. Così E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Diritto e processo: scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 613 ss. Per un ricordo dell'autore si legga E. DE MITA, *Ricordo di Enzo Capaccioli*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 11 ss.

discrezionalità consentita dalle norme⁹. Ciò vale a dire che le norme dettano una cornice all'interno della quale la P.A. può effettuare scelte alternative. In carenza di tale facoltà, l'esercizio del potere sarebbe vincolato¹⁰.

⁹ Ancorché l'esistenza del principio di legalità nel nostro ordinamento non sia mai stata posta in discussione, esso non trova esplicita menzione nella Costituzione, la quale risulta invece costellata da riserve di legge. Ciò ha portato ad osservare che esse costituirebbero applicazione di un unico principio di legalità dell'Amministrazione. Così G. CORSO, *op. cit.*, 29 ss. Lo stesso autore, 121 ss., affrontando il tema della potestà amministrativa, ne rileva oltre il connotato di *potere tipico*, espressamente stabilito dalla legge, quello di *potere-dovere*, cioè di potere «né interamente libero, ma nemmeno del tutto vincolato (almeno nella generalità dei casi); è in linea di massima un potere discrezionale. E' in qualche modo connesso a un dovere (il dovere di perseguire l'interesse pubblico): al punto che per molto tempo si è parlato di un potere-dovere o di un potere che deve essere esercitato».

¹⁰ Sul concetto di discrezionalità si veda, tra i tanti, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, 899; M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione: concetto e problemi*, Milano, 1939, 236; G. CORSO, *op. cit.*, 124 ss.; R. FERRARA, *op.cit.*, 47 ss., laddove l'autore esplora le relazioni intrinseche tra discrezionalità, proporzionalità e ragionevolezza partendo dall'assunto che poiché la discrezionalità, intesa come potere, suscita paura occorre trovare una strada per disciplinarla riconducendola a fattori di certezza e prevedibilità, attraverso i principi di ragionevolezza e proporzionalità: «Definire, invero, la discrezionalità amministrativa come quella attività valutativa dei pubblici poteri che si sostanzia di bilanciamento, ponderazione, comparazione, ecc... fra gli interessi pubblici, primari e secondari, e gli interessi dei privati null'altro significava (e plausibilmente significa) che l'attività amministrativa deve concludersi con misure proporzionali e proporzionate, in rapporto di coerenza tra mezzi e fini». In diritto tributario si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I, Parte generale*, Milano, 2011, *passim*; G. GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2012, 225 ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2008, 45 ss.; ID., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1047; F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir., Agg.*, III, 1999, 536; M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2011, 3 ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti*

Nel diritto tributario l'assenza dell'onere dell'Amministrazione finanziaria di ponderare l'interesse pubblico con gli interessi privati coinvolti dal provvedimento ha portato a sostenere l'assenza di discrezionalità, a cui farebbero da corollario la mancata estrinsecazione dell'autorità amministrativa, intesa nel senso classico e, pertanto, l'inesistenza di veri e propri provvedimenti e procedimenti amministrativi.

A questa tesi sono state rivolte alcune importanti eccezioni. La prima che rammentiamo sembrerebbe investire l'ampiezza di quello che in dottrina tedesca viene definito *Spielraum*, inteso come «lo spazio libero entro il quale l'Amministrazione può scegliere con relativa libertà la misura concreta del suo agire»¹¹ e sottolineare come vincolatezza e discrezionalità non sempre corrano su binari paralleli. Va, infatti, ammesso che anche in capo al soggetto che esercita funzioni “vincolate” residuano dei cosiddetti “margini di manovra” e che, d'altro verso, pure le funzioni “discrezionali”, per tendere all'interesse pubblico, vanno esercitate secondo determinati modi e termini¹².

all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente, Torino, 2011, 8 ss.; da ultimo, la monografia di G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Milano, 2012, *passim*.

¹¹ Le tematiche relative allo *Spielraum* sono state studiate in modo approfondito dalla dottrina d'Oltralpe. La definizione qui riportata è presa a prestito da R. FERRARA, *op. cit.*, 69 ss., il quale, riconosce che la libertà di gioco degli apparati amministrativi è insopprimibile, potendo semmai essere solo circoscritta da opportune forme di controllo, ed evidenzia le difficoltà della corrispondenza tra paradigmi astratti e realtà concrete: «E' infatti tanto nota quanto condivisibile la costruzione del potere amministrativo discrezionale come potere funzionalizzato, in quanto disciplinato dalla legge con vincoli di scopo, deviandosi dai quali si incorre nel vizio dello sviamento di potere, proprio della “discrezionalità libera”, ed è coerentemente del tutto nota e condivisibile l'immagine di una Amministrazione “libera” ma assoggettata alla legge, solo che tale visione, altamente suggestiva, si caratterizza per una certa astrazione, ossia per la sua non completa praticabilità e gestibilità sul piano pratico-operativo e, forse persino, su quello dei principi».

¹² Così, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari*, *cit.*, 803 ss. L'autore continua: «Sembra cioè diffondersi il convincimento che, nel campo delle funzioni pubbliche, abbia una sola relativa importanza la distinzione tra

La seconda è stata opposta a seguito delle analisi condotte dagli studiosi di diritto amministrativo che hanno individuato il terzo genere della “discrezionalità tecnica”, in base alla quale l’agente, sia pure nell’ambito della propria autonomia decisionale, si attiene a precise regole di esperienza¹³. Questa terza via¹⁴ potrebbe essere praticabile

quelle “vincolate” e “discrezionali”; ovvero, e se si vuole, del fatto che quella distinzione è di tipo più “quantitativo” (ossia, di latitudine delle scelte effettuabili) che “qualitativo” (ossia, di natura del potere e dell’atto da emettere), posto che le funzioni pubbliche si caratterizzano comunque per la loro idoneità ad incidere autoritativamente e unilateralmente sugli interessi privati, per il soddisfacimento di preminenti interessi pubblici; e, se si pone mente all’ampiezza delle scelte che l’Amministrazione finanziaria quotidianamente opera quando si tratta di stabilire se proseguire o sospendere le indagini, operare o non operare determinati recuperi, con uno o altro metodo di accertamento, ecc., potrebbe fondatamente porsi in dubbio la stessa validità dell’adozione di un’etichetta (quella dell’attività amministrativa “vincolata”) che dovrebbe essere in realtà riservata ai soli casi in cui risulti compiutamente predeterminato a livello normativo il contenuto della decisione da adottare nel caso concreto»; ID., *Gli accordi nella disciplina dell’attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236 ss., nel quale l’autore compie un’analisi della discrezionalità dell’Amministrazione nell’accertamento e nella conclusione di accordi con il contribuente. Sullo stesso tema si confrontino M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario - Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; E. MARELLO, *L’accertamento con adesione*, Torino, 2000, *passim*.

¹³ Sia consentito il rimando alla bibliografia proposta in nota da P. SELICATO, *op. cit.*, 215 e ss.

¹⁴ Non vi è chi non abbia evidenziato come la differenza tra la categoria della discrezionalità tecnica - generata in un contesto storico-culturale diverso da quello attuale e rispondente al fine di sottrarre al sindacato della giurisdizione una certa parte dell’attività amministrativa di conoscenza e valutazione - e la discrezionalità amministrativa si sia affievolita proprio a causa della dirompenza della “tecnica” e “tecnologia” nel diritto. La discrezionalità si presenterebbe quindi come un *quid unicum*, posto che tutte le decisioni sarebbero permeate da valutazioni in un certo senso tecniche tanto che si potrebbe affermare che «il potere discrezionale degli apparati amministrativi sembra riconducibile a una comune matrice, ad una

dall'Amministrazione finanziaria, le cui decisioni deriverebbero da un'area di discrezionalità consentita, inalterato il rispetto delle norme di legge che tutelano il cittadino da eventuali abusi¹⁵.

Districarsi tra tali ricostruzioni non è semplice, anche perché, in un certo qual senso, lo scoglio della funzione vincolata dell'Amministrazione pare difficilmente sormontabile¹⁶.

Il riconoscimento del procedimento tributario può, tuttavia, avvenire seguendo un'altra convincente strada: anche i provvedimenti amministrativi possono essere vincolati, ai sensi dell'art. 21 – *octies* della L. 241/1990¹⁷. Pertanto, è possibile affermare che «all'ufficio non è data alcuna possibilità di scelte discrezionali: non deve decidere se emanare l'atto, che contenuto dargli, ecc., perché è tutto predeterminato dalla legge. Se anche riscontrassimo esercizio di discrezionalità nella scelta dei soggetti da sottoporre a controllo o sulle modalità di indagine, è comunque certo che, una volta effettuato il controllo, e constatato che si è verificato un presupposto d'imposta ed è stato violato l'obbligo di dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non ha alcuna discrezionalità, né in ordine all'*an*, né in ordine al contenuto del provvedimento da emanare» senza che sussista contrasto con il riconoscimento dell'esercizio di attività procedimentale¹⁸.

complessità unitaria, e tuttavia a geometria variabile», così R. FERRARA, *op. cit.* 78 ss, e 262 ss.

¹⁵ Se si sposassero queste considerazioni dovrebbero leggersi come discrezionali la facoltà dell'Amministrazione di scegliere quali posizioni controllare e quali metodologie di controllo esperire, la facoltà di ridurre la pretesa iniziale in presenza di determinate condizioni (ad es. nei concordati, nella transazione fiscale, nella mediazione), la valutazione sull'abbandono di rilevi che potrebbero condurre una controversia giudiziale dall'esito incerto.

¹⁶ «La stessa Amministrazione finanziaria, pur dotata di poteri autoritativi, non dispone di discrezionalità: i suoi poteri sono vincolati», così F. TESAURO, *op. cit.*, 100.

¹⁷ Che riconosce annullabili i provvedimenti amministrativi adottati in violazione di legge o viziati da eccesso di potere o da incompetenza.

¹⁸ E' l'opinione di F. TESAURO, *op. cit.*, 197 ss., il quale conclude affermando che dalla vincolatezza del provvedimento deriverebbe l'impossibilità di riscontrare il vizio di eccesso di potere, che può aversi solo negli atti amministrativi discrezionali.

Anche l'eccezione relativa alla struttura è stata, se non superata, in parte ammorbidita. Come anticipato, si era soliti osservare che il procedimento amministrativo presentasse una funzione diversa, avesse regole precise e applicabili a tutte le ipotesi, a differenza di quello tributario che si caratterizza, invece, per particolarità e frammentarietà e mal si presta ad essere imbrigliato e disciplinato in modo puntuale dalla legislazione. In realtà, è stato precisato che anche in materia amministrativa esistono situazioni molto distanti tra loro e ancorché il procedimento amministrativo possa considerarsi una «serie concatenata di atti, provenienti da soggetti pubblici (organi ed uffici) e anche da soggetti privati [...] e di operazioni [...] preordinati alla produzione di un provvedimento finale, come tale suscettibile di produrre effetti innovativi nell'ordinamento»¹⁹, tale definizione non possa che essere di larga massima, attesa la varietà di procedimenti, per numero di amministrazioni e uffici, per tipologia delle operazioni, per tipologia di atti interni. In altre parole, anche il procedimento amministrativo, per quanto debba essere previsto dalla legge, non è *in toto* determinato o determinabile dalla legge²⁰. Ed a proposito di legge, alcuni autori hanno sostenuto che la funzione (e lo spirito) della L. 241/1990 è di essere proprio *legge sul procedimento* e non *la legge del procedimento*. L'asserzione fa leva sulla natura di legge breve, che non stabilisce una disciplina completa ed esaustiva, bensì detta alcuni principi e istituti dell'azione amministrativa, quali la partecipazione e la semplificazione, introduce la figura del responsabile ma si astiene dal codificare e cristallizzare il procedimento. Il suo fine è quello di aggiungere un "minimo comune denominatore" al procedimento già regolato da una serie di principi elaborati a livello giurisprudenziale, per implementare le garanzie dei soggetti coinvolti e allargare lo spazio di verifica e analisi del corretto esercizio della discrezionalità²¹.

¹⁹ G. MORBIDELLI, *op. cit.*, 537.

²⁰ E' ancora il parere di G. MORBIDELLI, *op. cit.*, 537. L'autore, riprendendo un'immagine di M.S. GIANNINI, specifica che gli atti e le operazioni poste in essere sono le "cerniere" in cui si incardina il provvedimento.

²¹ G. MORBIDELLI, *op. cit.*, 553 e ss.; G. PASTORI, *Il procedimento amministrativo fra vincoli formali e regole sostanziali*, in AA.VV., *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di*

Sotto un altro punto di vista, è possibile affermare che il modello teorico del procedimento amministrativo con il tempo abbia subito alcune modificazioni che lo hanno reso più vicino a schemi negoziali, proprio in virtù di alcune forme di accordo amministrativo che sono sorte e che, anche per tale ragione, sarebbe maggiormente aderente al procedimento tributario²².

Che si vogliano seguire o meno le tesi tratteggiate, va riconosciuto che l'istituto del procedimento, ormai indiscutibile per la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria²³, nasce nel campo tributario per cercare una sintesi tra potestà amministrativa di imposizione e di attuazione. Sintesi irrinunciabile nonostante l'esistenza di molteplici norme che regolano l'attuazione del tributo e le modalità di attuazione talmente eterogenee da arrivare a poter dichiarare che non esiste un solo tipo di procedimento in materia tributaria ma tanti procedimenti quanti sono i tributi o quanti sono i poteri. In questo quadro va, tuttavia, riconosciuta l'esistenza di una sorta di modello capace di collegare i singoli atti relativi a presupposti imponibili. Il procedimento viene, quindi, inteso come una sequenza di atti diretti ad uno scopo unitario²⁴.

giurisprudenza, a cura di U. ALLEGRETTI, A. ORSI BATTAGLINI, D. SORACE, Rimini, 1987, 805 ss.

²² Sulla vicinanza degli istituti del diritto pubblico e del diritto civile, si confronti M. VERSIGLIONI, *op. cit.*, 39 ss.

²³ *Ex multis*, Cass., sez. V, 23 gennaio 2006, n. 1236.

²⁴ L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 217; A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in AA.VV., *Diritto Tributario, cit.*, 536 ss., e in particolare 538, l'autore facendo una sintesi delle posizioni contrarie non ritiene che «il ricorso alla figura del procedimento sia privo di utilità nella ricostruzione e qualificazione giuridica delle attività di attuazione del tributo» principalmente poiché «esistono casi, pur nell'attuale frammentazione delle attività, in cui queste sono ricostruibili secondo sistemi caratterizzati da consequenzialità e strumentalità giuridicamente rilevanti», secondo perché «esistono numerose ipotesi di atti concatenati da vincoli di giuridica necessità e strumentalità che possono ben definirsi procedimenti o sub procedimenti da cui derivano termini di decadenza, e invalidità derivate» ed

Per tutte queste ragioni, la tendenza moderna è considerare l'agire dell'Amministrazione finanziaria e degli enti coinvolti nell'applicazione dei tributi secondo modelli amministrativistici tipici dell'esercizio dei pubblici poteri che mantengono caratteristiche proprie. In questo modo diviene possibile tentare una sintesi tra le posizioni, che, pur evidenziando alcune incompatibilità di fondo, riconoscono con più disinvoltura l'applicazione al procedimento tributario dei principi tratteggiati dalla L. 241/1990²⁵ e quelle più

infine perché il procedimento può essere inteso nell'accezione tecnica come «modulo generale di una attività funzionale all'attuazione del tributo».

²⁵ La legge n. 241/1990 avrebbe, pertanto, fornito una cornice all'interno della quale le discipline speciali regolano i procedimenti tributari. Si pensi alle regole riguardanti la struttura formale del procedimento, alla sequenza degli atti, ai principi di legalità, di pubblicità, di obbligatorietà, al dovere di motivazione, ai principi di imparzialità e di buon andamento. Principi la cui portata è assimilabile all'art. 12 disp. prel. c.c.

Anche la giurisprudenza segue questa linea: si veda Cass., sez. trib., 23 gennaio 2006, n. 1236, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731, con nota critica di A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, ove si afferma che «i principi generali della attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 si applicano salva la specialità anche per il procedimento amministrativo tributario [...] e sul piano normativo generale si deve tenere presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, ispirate alla natura delle cose, sul procedimento e, quindi, sulla divisione del potere amministrativo anche nel potere di iniziativa». Da ultimo, Cass., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22320.

In dottrina si legga L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 90, «La riforma della legge 241/1990 assume quindi notevole rilevanza anche per quanto riguarda il procedimento tributario. Infatti, ad oltre dieci anni dall'entrata in vigore della legge generale sul procedimento amministrativo, può dirsi ormai acquisita la consapevolezza della rispondenza del procedimento tributario al più ampio genere del procedimento amministrativo, con la conseguente applicabilità della legge n. 241/1990 anche nell'ambito del diritto tributario, sia pure con taluni limiti, primi fra tutti quelli esplicitati dall'art. 13 (secondo cui le disposizioni relative alla partecipazione al procedimento amministrativo – capo II, artt. 7-12 – non si applicano ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano).

restie ad ammettere una certa vicinanza tra procedimento amministrativo e tributario²⁶. L'indiscusso merito della L. 241/1990 rimane, comunque, quello di aver fissato una rete *formale* (e sostanziale) di garanzie²⁷ e di aver enunciato alcuni principi che nell'intento dei commentatori avrebbero, poi, dovuto essere applicati in modo sistematico anche nelle altre discipline, ferme le deroghe espresse già contenute nel corso della legge stessa²⁸.

Pertanto gli artt. da 1 a 6 e da 14 a 30 contengono principi ed istituti applicabili indistintamente ad ogni procedimento amministrativo, compresa la *species* del procedimento tributario, salve alcune incompatibilità implicite e ferme restando per taluni istituti la sostanziale estraneità alla materia tributaria (si pensi ad es. alla conferenza di servizi)»; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729 ss.; L. SALVINI, *op. cit.*, 28 ss.; P. SELICATO, *op. cit.*, 374 ss.; P. PIANTAVIGNA, *op. cit.*, 87 ss.

²⁶ E' l'opinione di chi, nell'impossibilità di accogliere una nozione monolitica di procedimento tributario, vede la difficoltà di esportare dal diritto amministrativo schemi e discipline all'ambito tributario. Si confronti G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971, 85 ss; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 241; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763 ss.; A. COMELLI, *op. cit.*, 731 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, cit., 81; ID., *Discrezionalità amministrativa (diritto trib)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, III, 2003; ID. *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*.

²⁷ R. FERRARA, *op. cit.*, 115, nel riprendere l'insegnamento di A. DE TOCQUEVILLE, osserva che senza garanzie di forma non può esprimersi alcuna tutela per i consociati poiché è necessario che i percorsi, le prassi, le regole vengano evidenziati anche in modo materiale: «è la forma la barriera che viene eretta a vantaggio di chi è debole, per arginare la tendenza all'abuso e alla prevaricazione di chi è più forte».

²⁸ A tal ultimo riguardo, è stato sostenuto che l'inapplicabilità delle norme sulla partecipazione amministrativa riguarderebbe le sole attività amministrative finalizzate all'applicazione dei tributi, rimanendo fuori dal divieto gli altri procedimenti previsti ancorché dalle norme tributarie, come ad esempio quelli in materia di variazione del domicilio fiscale, di autorizzazione al pagamento delle imposte mediante cessione di beni culturali, di delimitazione di zone colpite da calamità naturali: «E ciò per il

Si pensi al principio di ragionevolezza, di proporzionalità, di economicità, di semplicità, di celerità, di efficacia, di pubblicità, al principio inquisitorio, al divieto di non aggravare il procedimento, nonché al principio di buona fede e della tutela dell'affidamento.

Il principio di *ragionevolezza*, strettamente legato ai principi di rango costituzionale di eguaglianza, di imparzialità e di buon andamento²⁹, è una vera e propria clausola generale dell'azione amministrativa, comunemente applicato, non solo nell'ordinamento europeo e negli Stati a diritto amministrativo, ma anche negli Stati dove, perlomeno, secondo la ricostruzione tradizionale, non vi è diritto amministrativo³⁰. E' stato osservato che la ragionevolezza reca con sé margini di soggettività, ed equivale a correttezza ed adeguatezza della funzione. Di converso, la irragionevolezza equivale a "vizio della funzione" che si traduce in vizio di eccesso di potere³¹.

L'inesistenza di una gerarchia precisa tra principi ha portato a ricercare nella *ragionevolezza*, e nelle sue applicazioni correnti (pertinenza, necessità, proporzionalità, adeguatezza), un metodo per dirimere conflitti tra altri principi, uno fra tanti quello tra il diritto di partecipare e l'interesse alla riservatezza.

fatto che solo nei momenti di autorità specificamente finalizzati all'applicazione dei tributi l'esigenza partecipativa trova risposte particolari nelle leggi tributarie medesime, in ragione delle peculiarità dei poteri che ivi vengono in questione», così, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari*, cit., 803.

²⁹ Alcuni ritengono che l'imparzialità sia la versione amministrativa del principio di uguaglianza. G. CORSO, *op. cit.*, 31 ss., sostiene, invece, che essa possiede una serie di significati ulteriori, uno fra tanti che la decisione amministrativa sia il risultato di un procedimento: «Se l'autorità deve essere imparziale, il soggetto o i soggetti interessati alla decisione sono parti: e in quanto tali devono disporre dei poteri e dei diritti che spettano alla parte nel processo, o di qualcosa, comunque, che richiami il modello del processo. Diritto al contraddittorio, diritto di difesa, diritto all'istruttoria». Sul buon andamento, ID., *op. cit.*, 36 ss.

³⁰ G. MORBIDELLI, *op. cit.*, 560.

³¹ G. CORSO, *op. cit.*, 204 ss.; F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, 213, l'autore evidenzia come nel processo amministrativo «i vizi relativi al procedimento formale attengono alla violazione di legge, i vizi relativi all'iter logico all'eccesso di potere».

Il principio di *proporzionalità*, solitamente inteso come sottocategoria della ragionevolezza o della buona fede³², presuppone che i soggetti nel loro agire, a parità di utilità, utilizzino gli strumenti o pongano in essere i comportamenti che recano meno pregiudizio all'altra parte³³.

Strettamente legato alla partecipazione, il principio di *trasparenza o pubblicità*, che, abbattendo il principio di riservatezza nell'istruttoria suggellato dal segreto d'ufficio nei confronti degli interessati al procedimento, mira a rendere invece noto l'oggetto dell'interesse pubblico perseguito e il contenuto delle varie attività. Il principio ha dietro di sé basi costituzionali nel diritto ad essere informati e nel diritto di difesa (24 e 113 Cost), nel principio di buon andamento (art. 97 Cost.). E' applicato nel procedimento amministrativo mediante l'obbligo di motivazione, la comunicazione di inizio del procedimento, l'accesso agli atti e ai documenti ed altre disposizioni legate alla trasparenza quali quella di rendere pubblico il responsabile dell'istruttoria³⁴.

³² Contrari a questa impostazione alcuni autori che ne sottolineano la natura autonoma, A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, *passim*; D. U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; R. FERRARA, *op. cit.*, 192, il quale sostiene che la ragionevolezza attiene all'iter procedimentale e quindi al procedimento, mentre la proporzionalità riguarda il provvedimento.

³³ G. MORBIDELLI, *cit.*, 566, osserva che «La proporzionalità viene di solito intesa come adeguatrice della misura rispetto al fine o come non eccessività rispetto agli interessi in gioco (criterio, quest'ultimo, ricavabile dall'art. 1384 c.c. circa la manifesta eccessività della penale convenzionale), o anche come espressione del massimo contenimento tra interessi pubblici e interessi privati coinvolti (c.d. regola della misura più mite) nel senso che la P.A. nell'adottare provvedimenti lesivi degli amministrati deve ricercare forme e modalità tali da arrecare il minor sacrificio possibile [...]. La proporzionalità è un ulteriore misuratore della ragionevolezza (così come la contraddittorietà) ma rientra sempre nel canone generale di coerenza e di razionalità dell'agire amministrativo, in sostanza, è una precisazione e/o una variante del più generale principio di ragionevolezza».

³⁴ Il principio è espressamente escluso per il procedimento tributario, nel quale rimane ferma l'assenza di un diritto generalizzato a sapere dell'inizio del procedimento. P. SELICATO, *op. cit.*, 295 ss., sottolinea, tuttavia, come vi

Last but not least, il principio *inquisitorio* in base al quale la P.A. ha «l'obbligo di svolgere l'istruttoria e di giungere ad una esatta e completa ricostruzione dei fatti e degli interessi»³⁵, in delicato equilibrio con il divieto di non aggravare il procedimento che tende, ai sensi del primo comma dell'art. 1, L. 241/1990, al principio di economia e di collaborazione.

2. Dalla buona fede e correttezza nel procedimento alla collaborazione

Il principio di buona fede parrebbe desumersi dalla disciplina civilistica, in particolare dall'art. 1175 del codice civile, che impone alle parti di un rapporto giuridico di comportarsi seguendo la buona fede nell'adempimento delle obbligazioni.

Per il diritto amministrativo, il principio non compare espressamente all'interno della L. 241/1990, ancorché possa dirsi che la stessa, ponendo dei principi generali sul procedimento, abbia contribuito a creare disposizioni su cui fondare il principio. In realtà, almeno per le attività della Pubblica Amministrazione, sembrerebbe

siano elementi che depongano verso la necessità di una soluzione unitaria che salvi da eventuali disparità di trattamento, individuabili nella disposizione dell'art. 68 del D.P.R. 600/1973 - che prevede il segreto d'ufficio solo verso «persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta, dal personale dell'Amministrazione finanziaria e dalla Guardia di finanza nonché dai componenti delle commissioni di cui all'art. 45, dai membri dei consigli comunali e dei consigli tributari, dai membri dei comitati che esercitano il controllo di legittimità sugli atti dei comuni e dal personale dei comuni che partecipano all'accertamento» - nel riconoscimento del diritto del contribuente di essere informato e chiamato ad intervenire nel procedimento relativo ad alcune metodologie di accertamento, nel riconoscimento ad opera della Corte costituzionale del principio del giusto procedimento. Dal pensiero di questo autore appare chiaro come la comunicazione di avvio del procedimento sia strettamente legata e favorisca la partecipazione del contribuente al procedimento che può apparire *giusto* solo ove il contribuente sia tempestivamente informato.

³⁵ G. MORBIDELLI, *op. cit.*, 570.

possibile far derivare il principio dalla stessa Carta costituzionale che all'art. 97, prescrivendo il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, introdurrebbe un generale obbligo di comportarsi secondo correttezza e buona fede³⁶.

Anche nel diritto tributario si è riconosciuta la validità del precetto e del relativo affidamento del contribuente, percorrendo strade diverse: qualificando l'art. 1175 c.c. come principio generale dell'ordinamento³⁷; facendo discendere dalla natura procedimentale dell'attività della pubblica Amministrazione il dovere di conformarsi all'art. 97 Cost.; invocando il rispetto dell'art. 53 Cost.³⁸.

³⁶ P. VIRGA, *Diritto Amministrativo. I principi*, Milano, 1989, 9; F. MERUSI, *op. cit.*, 174, per il quale l'art. 97 Cost. costituisce strumento per improntare i rapporti tra Amministrazione e cittadino a necessario contraddittorio, a condivisione preventiva sull'atto, a parità di trattamento tra amministrati; sotto questo ultimo profilo vi è stato chi ha sottolineato la valenza soggettiva dell'imparzialità: «se è vero che l'imparzialità può essere vista sotto un profilo oggettivo come norma di comportamento dell'Amministrazione e come tutela della stessa Amministrazione, collegandosi così al principio di legalità e a quello di uguaglianza, non può nemmeno escludersi che essa debba essere vista sotto il profilo soggettivo che, in definitiva, significa non tanto che l'Amministrazione debba proporsi il perseguimento di interessi obiettivi, quanto il dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento, ciò che qualifica la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici. L'imparzialità si risolve, dunque, in un dovere di buona fede oggettivo», così F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975, 818 ss.

³⁷ F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1986, 947 ss.; G. MARONGIU, *op. cit.*, 121, ove si afferma che «proprio perché l'art. 1175 c.c., norma fondamentale del nostro ordinamento e pertanto disciplinante tutti i rapporti intersoggettivi (e quindi anche quelli tra Fisco e contribuente) proibisce la slealtà, la mala fede, l'abuso del diritto e vuole consolidare l'affidamento negli altrui comportamenti, il Fisco non può trovarsi in una posizione di privilegio, che gli consenta impunemente di fare e disfare, di non essere vincolato alle proprie direttive e comunicazioni, di non rispettare gli affidamenti creati».

³⁸ Di contro è stato osservato che il principio dell'indisponibilità del credito tributario osterebbe al riconoscimento dell'illegittimità di pretese dell'Amministrazione poste in essere in contravvenzione all'obbligo di

Ancora si può affermare che, ancorché il concetto di buona fede trovi massima estensione nel diritto privato, affonderebbe le radici nel diritto pubblico internazionale nonché nelle garanzie legate ai rapporti tra soggetti in posizioni diseguali. Lo spirito sarebbe quello di tutelare il soggetto più debole e così argomentando si arriverebbe a dire che l'osservanza del principio sarebbe ancora più necessaria nel diritto amministrativo e nel diritto tributario che nel diritto privato³⁹.

L'applicabilità del principio in materia tributaria è indiscussa anche in giurisprudenza, laddove nelle pronunce conseguenti all'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente - nel quale il

buona fede. Si confrontino F. BATISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *DI, Disc. priv., Sez. comm., Vol. X*, Torino, 1994, 296 ss.; G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *AA.VV., Studi in onore di Enrico Allorio*, 1988, II, 1793 ss.

³⁹ F. MANGANARO, *Il principio di buona fede*, Napoli 1995, 56, ove si afferma che: «la tutela del comportamento in buona fede è assai più necessaria nel diritto amministrativo che nel diritto privato, poiché l'Amministrazione, esercitando un potere più ampio rispetto a quelli degli altri soggetti partecipanti al procedimento, deve essere sottoposta a maggiori regole»; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 230 ss.; E. DELLA VALLE, *Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 587 ss. La violazione del principio si considera fonte di responsabilità aquiliana della pubblica Amministrazione «in tutti i casi in cui la gestione del rapporto obbligatorio di imposta risulti colpevolmente improntata alla compressione del diritto soggettivo del contribuente ed abbia provocato una lesione della sfera soggettiva del destinatario dell'attività amministrativa». Così G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2013, 223-224; l'autore, al quale si rimanda anche per la copiosa bibliografia citata, precisa, poi, che ai fini di un'eventuale azione di risarcimento del danno nei confronti dell'Amministrazione non sia sufficiente allegare la sola illegittimità del provvedimento impositivo, bensì occorrerà provare la violazione colposa dei principi di rango costituzionale che disciplinano la di lei attività quali, appunto, l'imparzialità, la correttezza, la buona Amministrazione e dei precetti sanciti dalla legislazione ordinaria sull'azione amministrativa pubblica quali l'economicità, l'efficacia, la pubblicità e la trasparenza oltre che dei principi generali di ragionevolezza, proporzionalità e adeguatezza dell'intervento amministrativo.

principio trova espressa consacrazione all'art. 10 - se ne riconosce la sua previgenza: «non può esservi dubbio che anche i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, [...] - anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell'Amministrazione, di “capacità contributiva” e di eguaglianza (*sub specie* del rispetto del canone della ragionevolezza), garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1 e 3 comma 1 Cost. - debbono essere annoverati tra quelli “immanenti” nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1 agosto 2000: cfr. art. 21 della legge n. 212 del 2000)»⁴⁰.

Quanto alla struttura, si dice che il principio di buona fede sia scomponibile in due dimensioni: soggettiva e oggettiva⁴¹. La prima viene comunemente intesa come uno stato psicologico in forza del quale il privato è convinto di comportarsi secondo diritto o di non stare ledendo altrui diritti. Si tratta, come riconosciuto da dottrina, di una situazione di ignoranza o errore che viene tutelata dall'ordinamento giuridico⁴². Tale stato si concretizza in quella che viene definita “credenza” sulla legalità di un certo comportamento, la quale viene a ricevere, in virtù dell'assunto rilievo giuridico, una

⁴⁰ Così Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576.

⁴¹ Nella dottrina amministrativista si veda F. MERUSI, *op. cit.*, 120 ss., il quale sottolinea come «il comportarsi *secondo buona fede e l'essere in buona fede* sono due cose profondamente diverse che hanno in comune, per un accidente linguistico, una medesima espressione. Si tende pertanto a distinguere una nozione di buona fede oggettiva che esprime una regola di condotta, da una nozione di buona fede soggettiva che si riferisce a una situazione psicologica di ignoranza o di errore tutelata, in determinati casi dall'ordinamento giuridico»; F. MANGANARO, *op. cit.*, 37; S. TARULLO, *Il principio di collaborazione procedimentale*, Torino, 2008, 31 ss.

⁴² Molte sono le definizioni date in campo tributario, si ricorda qui quella di M. TRIVELLIN, tratta dalla monografia *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 12: «La buona fede soggettiva è l'ignoranza di ledere l'altrui diritto e, più precisamente, la convinzione positiva di comportarsi conformemente a diritto, convinzione determinata da inconsapevolezza o da erronea rappresentazione della realtà».

forma di tutela da parte del legislatore. Di conseguenza è possibile affermare che esiste una correlazione tra buona fede intesa in senso soggettivo e affidamento⁴³.

Diverso è il concetto di buona fede oggettiva, spesso ricondotta al termine di correttezza, che si sostanzia nel rispetto di regole di condotta generali e di applicazione automatica, «una regola di cooperazione e di rispetto del reciproco affidamento»⁴⁴.

⁴³ Critica questa impostazione S. TARULLO, *op. cit.*, 33, il quale osserva come il termine “affidamento” ha come termini relazionali non tanto il proprio convincimento e il diritto soggettivo ma le proprie aspirazioni e la condotta altrui «ingeneratrice di un’aspettativa a che il comportamento già tenuto sia reiterato, ovvero, più generale, a che un determinato fatto si realizzi».

⁴⁴ M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 12 e 315 ss.; F. MERUSI, *op. cit.*, 30-31, analizzando le attese del cittadino nei confronti del legislatore espone considerazioni sul concetto di buona fede oggettiva quale clausola generale. L’autore precisa che nei comportamenti si possono individuare due concretizzazioni del principio di buona fede: «a) la buona fede come obbligo di non contraddizione fra l’atto e il precedente comportamento, secondo una rigida applicazione del broccardo non venire *contra factum proprium*; b) la buona fede come obbligo di correttezza, consistente nella necessaria ponderazione di due interessi fra di loro, l’interesse alla soddisfazione dell’affidamento creato dal comportamento precedente e l’interesse che suggerirebbe l’emanazione di un nuovo atto». Pertanto solo nel primo caso sarebbe possibile individuare in modo automatico attraverso il principio di buona fede l’affidamento e la tutela della situazione soggettiva, mentre nel secondo caso, dopo l’individuazione dell’affidamento, bisognerebbe verificare la ponderazione del legislatore degli interessi in gioco, e quindi se il sacrificio dell’affidamento sarebbe compatibile o meglio giustificabile da interessi diversi sopraggiunti. Già F. BENVENUTI, *op. cit.*, 819, sottolineava la stretta correlazione tra buona fede in senso oggettivo e affidamento, facendoli derivare dal principio di imparzialità: «L’imparzialità si risolve, quindi, in un dovere di buona fede oggettiva in base al quale, una volta che un comportamento del soggetto sia stato assunto, lo obbliga a conformare l’ulteriore suo comportamento a ciò che esso ha voluto essere secondo verità e fedeltà. A questo aspetto si dà, oggi, il titolo di tutela dell’affidamento il quale affidamento viene a costituire un capitolo nuovo e promettente di ricchi sviluppi nel diritto amministrativo».

Ciò che emerge da subito è uno stretto legame tra *buona fede e collaborazione* tanto che la giurisprudenza, dopo l'avvento dello Statuto dei diritti del contribuente e, seppur con la precisazione sopra fatta della preesistenza di questi concetti nell'ordinamento, ha affermato che sarebbero il risultato di un unico principio sintetizzato nell'art. 10, comma 1, L. 212/2000, diretto a governare i rapporti tra Amministrazione e contribuente, che richiamerebbe i principi di buon andamento, efficienza ed imparzialità dell'azione amministrativa tributaria nonché il dovere delle parti di comportarsi in modo coerente e collaborativo. A quest'ultimo riguardo potrebbe specificarsi che dal lato dell'Amministrazione questo dovere corrisponderebbe all'adozione di comportamenti in linea con il principio di proporzionalità e della tutela dell'affidamento⁴⁵, mentre dal lato del

⁴⁵ G. MARONGIU, *op. cit.*, 118 ss., osserva come «la nozione di buon andamento non si riduceva più solo alla rapidità, semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa perché "Buon andamento" significa anche collaborazione e solidarietà delle quali sono espressioni imprescindibili il rispetto della fiducia dei cittadini e la lealtà dell'agire»; G. MARONGIU, A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 77 ss. Si confronti, inoltre, A. COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 501 ss.

In giurisprudenza si rimanda ancora a Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576: «Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica" - quale "elemento essenziale dello Stato di diritto", ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto».

cittadino all'evitare comportamenti che vadano contro le normali regole di correttezza⁴⁶.

Se, infatti, è possibile affermare, in osservanza del principio di proporzionalità, che entrambe le parti abbiano un dovere comune che è quello di collaborare fattivamente ponendo in essere comportamenti, che, a parità di utilità personale, si rivelino meno pregiudizievoli per la controparte, è anche vero che nella pratica la questione aderente l'utilizzo di strumenti adatti agli scopi da perseguire potrebbe investire maggiormente l'Amministrazione, anziché il contribuente. La stessa eventualità potrebbe registrarsi con riguardo alla tutela dell'affidamento, in merito alla quale, l'esempio, che ricorre costantemente nei manuali, è quello del contribuente che si conforma alle indicazioni ricevute dall'Amministrazione, la quale in seguito cambia orientamento⁴⁷. Sembrerebbe, più difficile, ipotizzare il caso

⁴⁶ Cass., sez. V, 10 dicembre 2002, n. 17576: «Tuttavia - anche sulla base del rilievo che l'art. 10 comma 1 si riferisce ad un unico principio “della collaborazione e della buona fede”, trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi - può osservarsi, innanzitutto, che il termine “collaborazione” allude, per un verso, ai principi di “buon andamento”, “efficienza” ed “imparzialità” dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97 comma 1 Cost. (richiamato dall'art. 1 comma 1 dello Statuto), e, per l'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 comma 1 Cost. (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a “tutti” i contribuenti, di “concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”; in secondo luogo, che il termine “buona fede”, se riferito all'Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine “collaborazione”, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'Amministrazione stessa “coerenti”, vale a dire “non contraddittori” o “discontinui” (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di “collaborazione” ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da “abuso” di diritti e/o tesi ad “eludere” una “giusta” pretesa tributaria».

⁴⁷ L'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti contribuente stabilisce che non possano essere irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, disattese in un secondo momento dalla stessa. Già F. BENATTI, *op. cit.*, 947 ss., ponendo il problema del mutamento

inverso, e cioè del contribuente che ingeneri aspettative in capo all'Amministrazione. Più che di proporzionalità e tutela dell'affidamento, infatti, sembrerebbe potersi parlare genericamente per il contribuente di venir meno ai doveri di correttezza e buona fede. Ne è dimostrazione il comportamento del contribuente che non produce atti e documenti in sede istruttoria, salvo poi produrli nelle successive sedi amministrative e giurisdizionali, *sanzionato* dal nostro ordinamento attraverso le preclusioni probatorie di cui dopo si dirà⁴⁸.

Si potrebbe, quindi, affermare che la correttezza della Pubblica Amministrazione si arricchisce di connotati ulteriori quali la proporzionalità e la tutela dell'affidamento. La sensazione è confortata anche dalla trattazione nel diritto amministrativo, dove, ancorché l'art. 11, secondo comma, della L. 241/1990 imponga ad entrambe le parti in sede di accordo di uniformarsi ai principi stabiliti dal codice civile in materia di obbligazione e contratti, e quindi richiama la clausola generale della buona fede, non è infrequente sentire invero parlare di correttezza della pubblica Amministrazione nel rapporto procedimentale e di tutela dell'affidamento generata nel cittadino. Lo stesso istituto della comunicazione di avvio del procedimento, previsto dalla L. 241/1990, viene interpretato dalla dottrina come un'articolazione del principio di correttezza⁴⁹.

di indirizzo dell'Amministrazione lo risolveva alla luce dell'esistenza nell'ordinamento di un generale dovere di buona fede che impedisce a chiunque e quindi anche alla pubblica Amministrazione, di "*venire contra factum proprium*"; M.C. FREGNI, *op. cit.*, 232 ss., ove si afferma che «*Quid iuris* quando l'interpretazione di una norma di legge, che è stata data nella circolare, venga contraddetta in una circolare successiva, o venga contraddetta da uno specifico atto d'imposizione? Anche in questo caso manca una norma espressa, che tuteli il contribuente dai *revirements* dell'Amministrazione finanziaria, e dia esplicito riconoscimento all'affidamento che il privato ha riposto nelle pronunce ufficiali dell'Amministrazione finanziaria. La lacuna può essere colmata attraverso il ricorso al codice civile, ma solo in quanto si ritenga che la norma del codice sia espressione di un principio generale dell'ordinamento giuridico, valido, pertanto, anche in sede tributaria: il principio di buona fede».

⁴⁸ Cap. II, parr. 2 ss.

⁴⁹ S. TARULLO, *op. cit.*, 67, il quale legge nella tipizzazione normativa l'estrinsecazione di un atteggiamento di solidarietà e vicinanza al cittadino,

La correttezza è stata, poi, intesa anche come collaborazione o cooperazione. Va detto, tuttavia, che, se è vero che la buona fede prende le mosse dalla disciplina civilistica, è anche vero che ivi sarebbe più difficile ipotizzare una relazione collaborativa tra le parti, poiché i contraenti sono tendenzialmente liberi di porre in essere delle condotte che maggiormente soddisfano il proprio interesse personale, anche a discapito di quello comune (ad es. una parte può recedere dal contratto perché trova più conveniente sottoscriverne un altro), con i soli limiti degli artt. 1337 e 1175 del c.c.

Può osservarsi come nel procedimento amministrativo e in quello tributario le parti sono in posizioni tra loro non solo antitetiche ma interpretano anche ruoli molto diversi. Dal lato dell'Amministrazione non dovrebbe esserci nessuna spinta a massimizzare il gettito ma solo tensione verso il fine ultimo e generale di pervenire ad una decisione conforme al pubblico interesse, che ha ad oggetto il tributo giusto, ai sensi dell'art. 53 Cost⁵⁰. Dall'altro lato, può rilevarsi come anche il cittadino non possa comportarsi come in ambito privato poiché non gli è dato di perseguire interessi privati slegati da obblighi (si pensi all'esempio più evidente della corresponsione del tributo che è attuazione di un dovere di solidarietà).

E questo sia nelle ipotesi in cui il privato è parte in procedimenti volti ad ampliare diritti e posizioni giuridiche, e quindi è portatore di un interesse pretensivo⁵¹, sia nelle ipotesi in cui è parte in procedimenti volti a ridurli, e quindi è portatore di un interesse oppositivo⁵². Il privato è, infatti, consapevole dell'eventualità di dover accettare possibili ridimensionamenti della pretesa iniziale, poiché deve in qualche modo rapportarsi con il *potere* dell'Amministrazione,

destinato a salvaguardare il suo interesse conoscitivo, che permette al privato di intervenire nel procedimento, alla stessa stregua degli altri istituti tipicizzati agli art. 9, 10 e 10 *bis*.

⁵⁰ S. TARULLO, *op. cit.*, l'autore rileva come ad esempio l'Amministrazione pubblica non possa, al pari di ciò che possa avvenire nelle trattative civili, recedere dal procedimento poiché l'art. 2, comma 1, della 241/90 le impone di provvedere in modo espresso.

⁵¹ Si pensi nel diritto amministrativo alle richieste di autorizzazione, nel diritto tributario alle istanze di rimborso.

⁵² Come ad esempio in quelli volti all'espropriazione o all'accertamento tributario

salvo il caso limite in cui rinunci alla domanda presentata. E, se nelle situazioni pretensive viene più immediato immaginarlo, anche nelle more di procedimenti volti ad accertare debenze fiscali il privato può avere interesse ad avanzare domande, si pensi al caso dell'accertamento con adesione, ove le parti sono chiamate a trovare una soluzione condivisa ancorché molto distante dall'ottimo paretiano.

In via imprecisa e del tutto ancora generica, può, quindi, affermarsi che se l'Amministrazione nasce per collaborare con il cittadino, per essere al suo servizio e per concorrere al soddisfacimento dei suoi bisogni, così come ricavabile gli artt. 2 e 3, comma 2 della Cost., dall'altro lato anche i cittadini sono in qualche modo chiamati a cooperare con essa per raggiungere i loro scopi individuali⁵³.

Cooperazione, che se è volta ad ottenere come scopo ultimo un'autorizzazione o una corretta determinazione dell'imponibile (che corrisponde anche all'interesse dell'Amministrazione di emettere accertamenti legittimi in attuazione dell'art. 53 Cost.), non può non estrinsecarsi nel necessario intervento del soggetto nel procedimento.

3. *La partecipazione nel procedimento amministrativo*

Ecco allora che, con un percorso un poco forse inusuale e a ritroso, si giunge a parlare in termini più generali di intervento dopo essere passati attraverso correttezza, cooperazione, collaborazione.

L'intervento non può che essere sinonimo di partecipazione, intesa come mezzo volto a dare uno *spazio* al privato e al contribuente.

In diritto amministrativo, già prima dell'avvento L. 241/1990, è stato osservato come la partecipazione potesse avere una funzione collaborativa oppure difensiva (di tutela del proprio interesse coinvolto). Nella prima accezione il privato darebbe alla P.A.,

⁵³ «L'attività amministrativa si svolgerebbe, dunque, attraverso una funzione di cui l'Amministrazione è titolare, ma nella quale i cittadini esercitano il ruolo di collaboratori. Se è innegabile che all'Amministrazione spetta il potere di decidere, è altresì vero che alla conformazione delle situazioni giuridiche la legge chiama ad intervenire i soggetti privati, interessati alla definizione del caso specifico»: così, F. MANGANARO, *op. cit.*, 53.

nell'oggettivo interesse pubblico, gli elementi per un'esaustiva valutazione del caso e concluderebbe di norma con un atto di "osservazioni", mentre nella seconda variante si esprimerebbe con un atto chiamato "opposizione" (o partecipazione in senso stretto). La stessa dicotomia è stata sottolineata attraverso i connotati *oggettivo* o *soggettivo*: l'intervento in senso oggettivo sarebbe offerta di collaborazione, in senso soggettivo pretesa di tutela del privato⁵⁴. Né è stata esclusa la coesistenza di entrambi i profili, poiché ben possono verificarsi situazioni nelle quali il privato intervenendo per fini istruttori e accrescendo la conoscenza dell'Amministrazione, anticipa di fatto al contempo la propria tutela, sia situazioni che nascono con l'intento difensivo del privato e che si traducono poi in un arricchimento dell'istruttoria per merito degli elementi introdotti.

⁵⁴ Così A. PABUSA, *Procedimento amministrativo e interessi sociali*, Torino, 1988, 246-247, ove l'autore sottolinea come i due profili siano ben contrapposti nella dottrina tedesca dell'epoca: da una parte vi è la tesi di chi qualifica la partecipazione del privato come "un mezzo fondamentale di conoscenza a favore dell'Amministrazione" (REDEKER, *Grundgesetzliche Recte auf Verfahrensteilhabe*, in *NJW*, 1980, 1594; HOPPE/SCHLARMANN, *Rechtsschutz bei der Planung von Strassen und andern Verkehrsanlagen*, Munchen, 1981, 71 ss.); dall'altra la tesi di chi vede nell'intervento "un mezzo fondamentale di garanzia a favore del privato" e sostiene che la tutela procedimentale rappresenta una sorta di anticipazione di quella processuale (ULE/LAUBINGER, *Verwaltungsverfahrenrecht*, Köln, 1979, 194, nota 31). L'autore, rilevando poi che è stato anche osservato che l'elemento di tutela e quello della collaborazione coesistono e si condizionano a vicenda, mette tuttavia in luce come «la natura oggettiva o soggettiva dell'intervento non può essere valutata se non facendo riferimento alla posizione dell'interventore rispetto alla finalità perseguita dall'Amministrazione agente. Se poi in concreto le posizioni dell'Amministrazione e dei soggetti intervenienti siano convergenti o meno ciò dipende dalle più svariate circostanze di fatto, che tuttavia non rilevano ai fini della determinazione dei requisiti costituenti presupposto per la legittimazione dell'intervento. Più che di concezioni contrapposte - come spesso sono state intese dalla legislazione e dagli interpreti - si tratta di modi diversi dell'intervento in ragione del rapporto di convergenza o meno astrattamente esistente fra le finalità perseguite dal soggetto interveniente e le finalità imposte dalla legge alla pubblica Amministrazione», *op. cit.*, 261-262.

Quel che risulta evidente è che la partecipazione del privato è importantissima per colmare quello stato di asimmetria informativa in cui versano le parti. Grazie alla partecipazione al procedimento, il privato condivide con l'Amministrazione una serie di dati che sono utilissimi per le decisioni dell'Amministrazione. Allo stesso modo, quest'ultima ha la possibilità di anticipare i risultati a cui è pervenuta ai fini di eventuali revisioni o migliori adattamenti alla realtà puntuale. In questo senso può dirsi che il privato partecipa all'istruttoria.

E' stato osservato che questo comportamento di scambio si rivelerebbe *virtuoso*, poiché genererebbe meccanismi collaborativi. Più il contribuente è collaborativo, più ci si aspetta dall'Amministrazione lo stesso comportamento. Per questo, il concetto di collaborazione sarebbe più incisivo della correttezza, intesa in senso statico, perché implicherebbe l'adesione ad un'idea di correttezza reciproca che si autogenera e rigenera dai rispettivi flussi.

Questo risultato, a parere della dottrina amministrativista, è stato possibile grazie all'avvento della L. 241/1990 che ha avvicinato l'Amministrazione al cittadino, svecchiando in qualche misura la posizione di supremazia che condannava il privato ad una condizione di soggezione. Con la L. 241/1990 si sarebbe attuata una rivoluzione di principio e sarebbero state create occasioni per nuovi modelli partecipativi o collaborativi. Di più, la partecipazione, per volontà del legislatore, sarebbe diventata *collaborazione* tra Amministrazione e cittadino per l'esercizio della funzione amministrativa, in grado di evidenziare il ruolo della persona all'interno del procedimento⁵⁵. Tanto che si è arrivati a dire che la collaborazione è un mezzo per realizzare e promuovere i valori della persona-cittadino che si impone come obiettivo istituzionale in sé dell'Amministrazione, indipendente dalla sua veste di autorità e dalla posizione di supremazia che il monopolio decisionale le conferisce⁵⁶.

Ecco che accanto alle due visioni di partecipazione sopra abbozzate e che corrisponderebbero alle funzioni istruttoria (mezzo servente alle esigenze del procedimento e tendente a precisare meglio i fatti) e garantistica (tutela delle posizioni anticipata rispetto a quella

⁵⁵ In ambito tributario, come si dirà, la collaborazione viene, invece, perlopiù avvertita come fonte di "obblighi" da parte del soggetto.

⁵⁶ Così S. TARULLO, *op. cit.*, 290.

giurisdizionale), se ne aggiungerebbe una terza: strumento di partecipazione democratica, ossia legittimazione democratica del potere. Questa teoria è stata però avversata sulla base dell'argomento che la L. 241/1990 non darebbe a chiunque ed in qualsiasi procedimento la possibilità di far sentire la propria voce, poiché renderebbe possibile l'intervento solo per alcuni soggetti attraverso la comunicazione dell'avvio del procedimento e non per tutte le materie⁵⁷.

Più incisive rimarrebbero, pertanto, le altre due concezioni.

Quella garantistica, che pone come indefettibili la presenza della comunicazione di avvio e la facoltà di intervento, è finalizzata a tutelare gli interessi privati coinvolti nel procedimento e trova compiutezza nel *contraddittorio* tra Amministrazione e privato. Il legislatore avrebbe quasi trasferito nel procedimento alcuni istituti propri del processo, come dimostrerebbero le norme sul responsabile del procedimento, sul contraddittorio e sulla necessaria motivazione del provvedimento. Tale impostazione è, però, avversata da coloro i quali ritengono che la L. 241/1990 non abbia voluto incidere sulle funzioni proprie dell'azione amministrativa, prima fra tutte il perseguimento dell'interesse pubblico. In altre parole, dal rapporto tra privato e Amministrazione non emergerebbe un conflitto di interessi in senso proprio da regolare attraverso l'istituto del contraddittorio che è solo ravvisabile nella sede processuale⁵⁸.

Meno criticata è l'impostazione che dà maggior risalto alla componente istruttoria della partecipazione, poiché vi è concordia sul fatto che solo con un'istruttoria completa possa aversi una reale garanzia per il privato e per il conseguimento del fine pubblico⁵⁹.

A parte il dibattito sulle tesi esposte (partecipazione/democrazia, partecipazione/contraddittorio, partecipazione/istruttoria), vi è un dato indefettibile: con la L. 241/1990 si è spostato l'interesse dal

⁵⁷ Il profilo è stato analizzato da M. CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991, 57, nell'ottica del contraddittorio e dei suoi scopi: garanzia, democrazia, istruttoria.

⁵⁸ Su questi temi si rimanda alla bibliografia di S. TARULLO, *op. cit.*, 290 ss.

⁵⁹ S. COGNETTI, *Normative sul procedimento, regole di garanzia ed efficienza*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, 126 ss.

provvedimento finale all'esercizio della funzione⁶⁰, alla sua correttezza e alla maggior tutela dei soggetti (e loro interessi) coinvolti. Di tutta evidenza è emerso che il soggetto svolge un ruolo utilissimo per l'Amministrazione tutte le volte in cui contribuisce alla ricostruzione del fatto, fornendo elementi che la stessa Amministrazione, tenuta ad un accertamento d'ufficio, dovrebbe ricercare⁶¹. Sembra corretto affermare che gli istituti della partecipazione e del contraddittorio, da vedersi in maniera separata o in simbiosi, divengono fondamentali canali per collegare cittadino e Amministrazione e per far transitare elementi utili che possono essere dati, fatti, notizie o anche solo interessi⁶².

⁶⁰ «Il procedimento non è meno importante della decisione anche perché contribuisce a prefigurarla», così G. CORSO, *op. cit.*, 82.

⁶¹ Nel procedimento amministrativo, le posizioni del privato e dell'Amministrazione, in specie del responsabile del procedimento, sono ben delineate: è il responsabile che ha l'onere dell'accertamento e che adotta ogni misura per l'adeguato svolgimento dell'istruttoria mentre il privato deve possedere i requisiti di legittimazione e dichiararli. Ciò ha portato a sostenere che sul privato non graviti tecnicamente un onere della prova. In tal senso, G. CORSO, *op. cit.*, 99 ss.: «sarà il responsabile ad effettuare la verifica (“d’ufficio”) avvalendosi eventualmente dell’apporto dell’interessato (che verrà invitato a rendere la dichiarazione omessa o a rettificare la dichiarazione erronea o ad integrare la dichiarazione incompleta). Poiché i compiti sono così distribuiti tra l’interessato (che può essere, nei procedimenti d’ufficio, anche un’altra Amministrazione) e il responsabile, è evidente che non grava sull’interessato, nel procedimento amministrativo, un onere della prova (delle condizioni, dei requisiti e dei presupposti) come nel processo civile (ove tale onere grava sull’attore) o nel procedimento penale (ove l’onere della prova della colpevolezza grava sull’accusa)».

⁶² Il privato può infatti introdurre nel procedimento anche solo interessi, che si rivelano utili specie quando l'Amministrazione deve prendere decisioni discrezionali contemperando esigenze contrastanti. È stato osservato che anche in questi casi si ha un miglioramento qualitativo delle decisioni che potranno tenere maggiormente conto delle necessità del privato. Così S. TARULLO, *op. cit.*, 331, ove si legge che «si assiste così – e non è necessario che ciò avvenga in modo consapevole – ad un miglioramento qualitativo della decisione, intesa come esito provvedimento; quand'anche non determini un allargamento del materiale

A volte poi la cooperazione può trasformarsi in un onere per il privato, la cui inosservanza provoca delle conseguenze negative, espressamente previste dal formante legislativo. Nulla infatti osta a che, configurato in capo al responsabile del procedimento l'onere di accertare i fatti necessari alla decisione, sussista in alcuni casi anche un dovere di cooperazione del privato. Si pensi all'ipotesi in cui il privato sia invitato a rendere o rettificare una dichiarazione e non ottemperi: il responsabile sarà legittimato a emettere un atto negativo di chiusura del procedimento⁶³.

Più gravi, poi, i casi in cui il privato alteri la realtà fuorviando l'azione amministrativa mediante stratagemmi o raggiri.

Alla mancata collaborazione o alla collaborazione dannosa il diritto amministrativo ritiene poi applicabile l'art. 1227 c.c., in base al quale se il fatto colposo del creditore ha concorso a cagionare il danno, il risarcimento non è dovuto. Allo stesso modo, se il soggetto pregiudicato ha contribuito al verificarsi dell'evento dannoso, vi sarà preclusione a porre a carico dell'Amministrazione i danni che l'amministrato, tenendo una condotta corretta e cooperativa, avrebbe potuto evitare.

4. Il ruolo del contribuente nel procedimento tributario

Il diritto tributario soffre di cambiamenti continui, a volte macroscopici, a volte quasi impercettibili. Se confrontiamo le dinamiche attuali contribuente/Fisco con quelle passate, ciò che emerge è non solo un mutamento nel rapporto, ma forse l'evidenza di un vero e proprio rapporto. Lo stato dell'arte odierno è il derivato di

“storico” (si pensi al caso citato in cui la partecipazione non evidenzia fatti nuovi rispetto a quelli già acquisiti nel procedimento), la partecipazione favorisce lo “spessore” della determinazione amministrativa, se non altro sub specie di sua maggiore logicità ed aderenza alla trama degli interessi che andrà a regolare». L'autore riconosce che già con anticipo rispetto l'emanazione della L. 241/1990 vi era chi teorizzava la portata della partecipazione, si veda M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'Amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, 5.

⁶³ Di questo esempio si è debitori di G. CORSO, *op. cit.*, 102.

scelte legislative che hanno inciso profondamente nel sistema tributario tanto da sconvolgere anche il ruolo dei soggetti.

Basti pensare che dall'unità di Italia alla seconda guerra mondiale può dirsi che l'obbligo del cittadino si concentrasse in un unico adempimento: pagare i tributi. Incombevano sull'Amministrazione, infatti, tutti gli oneri relativi al rapporto, con la sola eccezione della presentazione della dichiarazione dei redditi, che tuttavia esistente dal 1864, veniva fatta una volta nella vita e confermata con il silenzio. Epocale fu il cambiamento di rotta imposto negli anni cinquanta dalla riforma Vanoni⁶⁴, che introdusse l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi anche per i casi di condizioni economiche invariate. Tale adempimento, almeno per le attività produttive, presupponeva la tenuta di una chiara e precisa documentazione⁶⁵. Dalla seconda metà degli anni settanta in poi il moltiplicarsi dei tributi e della platea dei contribuenti spinse lo Stato ad adottare un sistema di autotassazione in base al quale i contribuenti iniziarono ad essere autonomi nel liquidare le imposte. La *collaborazione* dei contribuenti diventò una strada efficace per perseguire un consistente abbattimento dei costi connessi al prelievo tributario⁶⁶. D'altro canto il loro maggior sforzo - ai quali

⁶⁴ E. VANONI nel discorso alle Camere del 21 ottobre 1948 auspicava che il sistema tributario si fondasse su un rapporto tra collaborazione e contribuente, si veda E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 11 ss.; A. FANTOZZI, *Il Diritto tributario, cit.*, 366, riconosce nell'obbligo generalizzato di dichiarazione «la prima e essenziale forma di partecipazione del contribuente all'accertamento tributario»; ID., *L'accertamento, cit.*, 541..

⁶⁵ A tali introduzioni che aumentavano non poco il costo dell'obbedienza fiscale fecero da contraltare la riduzione delle aliquote delle imposte nonché l'obbligo di motivare in modo rigoroso l'accertamento, si veda G. MARONGIU, *op. cit.*, 24 ss.

⁶⁶ Come è stato efficacemente osservato «l'esigenza di una regolamentazione giuridica dell'attuazione della norma tributaria si è inserita in un più ampio programma di politica economica, diretto a fondare la realizzazione del prelievo tributario sulla collaborazione del contribuente, in modo da comprimere i costi pubblici connessi ad una attuazione amministrativa dei tributi e da ottenere un effetto di anticipazione finanziaria del gettito, rispetto a quello ottenibile a seguito del perfezionamento delle diverse procedure amministrative di imposizione». Così G. TINELLI, *op. cit.*, 238-239.

si chiedeva sempre di più in termini di adempimenti, precisione e conoscenza delle leggi - veniva in parte ricompensato dalla nascita di alcuni istituti volti a valorizzarne la tutela e il dialogo con l'Amministrazione. Il sistema raffinato che oggi noi conosciamo è lo sviluppo di queste primitive tendenze⁶⁷.

Al pari del diritto amministrativo, anche la nostra materia conosce due componenti o accezioni della partecipazione: quella che consente al contribuente di «rappresentare all'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento, attraverso un contraddittorio con finalità "difensive", elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un'obiettiva determinazione della materia imponibile (intesa in senso lato)» e quella definita *servente*, che si ravvisa in tutte quelle situazioni nelle quali il contribuente è chiamato dall'Amministrazione finanziaria a fornire documenti, dati e notizie «per consentire all'ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo e, eventualmente, all'accertamento»⁶⁸. La prima sembrerebbe riferirsi ad ipotesi di intervento spontaneo o, comunque, non necessario nei termini che meglio si spiegherà, e suole denominarsi partecipazione/contraddittorio mentre la seconda, a natura necessaria, si riporta al concetto della partecipazione/collaborazione.

In realtà, le due visioni, frutto di un sistema se così può definirsi disorganico⁶⁹, potrebbero risultare tra loro meno distanti di quanto percepibile a prima vista⁷⁰. E' stato difatti osservato che anche la

⁶⁷ Di questa sintesi qui brevemente riportata sono debitrice a G. MARONGIU, *op. cit., passim*.

⁶⁸ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13, ove si afferma che la tutela del contribuente sarebbe assicurata dal legislatore attraverso il contraddittorio e la tutela dell'Amministrazione finanziaria attraverso la collaborazione.

⁶⁹ A. FANTOZZI, *L'accertamento, cit.*, 544, l'autore rileva come i diversi istituti in cui si articola la partecipazione siano frutto delle esigenze contingenti che hanno portato alla loro introduzione e che, pertanto, difficilmente possano portare ad un sistema organico.

⁷⁰ Si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2002, 211 ss., il quale afferma che «l'atto di partecipazione in alcune ipotesi si raccorda ad un esercizio della funzione nel quale emergono profili

collaborazione può risolversi a favore del contribuente perché, allo stesso modo del contraddittorio, porta all'attenzione dell'Amministrazione elementi e dati che aiutano il perseguimento dell'obiettivo finale: arrivare ad una quanto più precisa ricostruzione del reddito. E' la prospettiva delle norme che cambia: di consueto nella partecipazione/contraddittorio le disposizioni sono dirette a consentire l'intervento del contribuente, ponendo in capo all'Amministrazione dei veri e propri obblighi all'invito. Si faccia il caso dell'accertamento emesso sulla scorta degli studi di settore ove l'Amministrazione - oggi per legge, in passato per giurisprudenza e prassi consolidate - è tenuta a chiamare al contraddittorio il contribuente prima dell'emissione dell'avviso, pena l'illegittimità dell'accertamento. Da parte sua il contribuente non ha un obbligo a comparire: non vi sono, infatti, dirette sanzioni in senso proprio, per il mancato intervento. Nella partecipazione a titolo di «collaborazione», invece, le norme attribuiscono agli Uffici il potere di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente nell'esercizio dell'attività di controllo e sono corredate dal corrispondente obbligo (a pena di sanzioni dirette ed indirette) del contribuente a fornirli. Si pensi agli inviti al contribuente a fornire dati e notizie ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò ha portato a dire che le situazioni di obbligo e quelle di potere/facoltà sono, nelle due diverse forme partecipative, esattamente opposte⁷¹.

E' possibile, però, scorgere anche nel primo caso delle ricadute nei confronti del contribuente inerte. La mancata comparizione all'invito al contraddittorio, nell'esempio specifico finalizzato ad un controllo effettuato sulla base degli studi di settore, se da un lato non penalizza il contribuente attraverso una sanzione amministrativa, dall'altro

di attuazione concordata della pretesa e di disponibilità dell'obbligazione in una ottica non oppositiva ma collaborativa, con esaltazione dei principi di economicità, correttezza, e trasparenza dell'attività amministrativa; in altre, l'atto è, evidentemente, inteso, a garantire al partecipante anche uno strumento di tutela in via non contenziosa ma per l'appunto in via amministrativa e presuntiva, ossia in un momento anteriore all'eventuale emanazione di un atto impugnabile»; M. VERSIGLIONI, *op. cit., passim*.

⁷¹ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3570 ss.

autorizza l'Amministrazione all'emissione dell'avviso di accertamento *inaudita altera parte*. Tralasciando le possibili conseguenze derivanti dalle norme sulle preclusioni, sulla cui applicazione al caso di specie occorrerà riflettere più adeguatamente nella sede opportuna, non può sottacersi sin da ora come l'emissione di accertamento standardizzato eseguito al "buio" possa comportare seri disagi, se non veri e propri danni, al contribuente rimasto inerte.

Quel che appare chiaro è gli istituti della partecipazione/collaborazione e del contraddittorio, intesi come occasioni di *dar voce* al contribuente, potrebbero tendere ad un fine comune ancorché realizzato con modi e tempi diversi. In via generale, nel corso del procedimento tributario si vedono dapprima momenti in cui si esplica la collaborazione del contribuente - si pensi all'istruttoria nella quale l'Amministrazione raccoglie i dati anche attraverso le summenzionate richieste formali - e, poi, momenti finalizzati a favorire il contraddittorio, inteso come condivisione dei dati raccolti dall'Amministrazione (e di eventuali suoi primi giudizi) e possibilità di introduzione di eventuali elementi di segno opposto da parte del contribuente. Ma non mancano deviazioni da questo schema, poiché ben potrebbe succedere che l'Amministrazione chiami a contraddire il contribuente su dati già in suo possesso, omettendo quindi l'*iter* della richiesta.

Queste *occasioni* potrebbero, tuttavia, mancare poiché nel nostro ordinamento, non esiste, almeno nel formante legislativo, un principio generale che sancisce la partecipazione e il contraddittorio nei procedimenti tributari. Ed è forse questa la distanza con il diritto amministrativo nel quale, come si ricordava, tali istituti sono introdotti espressamente dalla L. 241/1990, unitamente al diritto di accesso, negato in sede tributaria fintanto che perdura il procedimento⁷².

Certo la nostra materia conosce istituti nei quali emerge chiaramente la volontà di un dialogo tra le parti - si pensi

⁷² Intervenire nel procedimento significa per G. CORSO, *op. cit.*, 104: «a) prendere visione degli atti del procedimento, ad eccezione di quelli coperti da segreto (art. 24); b) presentare memorie scritte e documenti che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento». Per questo autore, «La conoscenza degli atti del procedimento è la condizione prima della difesa del privato».

all'interpello, all'accertamento con adesione, alla mediazione, alla conciliazione giudiziale, alla stessa autotutela - e lo Statuto dei diritti del contribuente ha seguito questa direzione introducendo alcuni importanti principi⁷³, anche se, allo stato attuale, non sembra potersi affermare una incontrovertibile applicazione del diritto alla partecipazione nel procedimento, né del diritto al contraddittorio.

Lo stesso art. 12 dello Statuto, che prevede che il contribuente «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» possa presentare entro sessanta giorni osservazioni e richieste e che il relativo avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza del suddetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non sembra aver avuto nelle prime applicazioni una portata generale. E ciò per una coppia di ragioni: da un lato, lo si è ritenuto applicabile ai soli controlli svolti sul campo, e dall'altro, la mancata previsione di una sanzione per l'Amministrazione inadempiente ne ha reso assai difficile l'attuazione⁷⁴.

⁷³ Proprio perché lo Statuto del contribuente avrebbe introdotto alcuni principi speculari a quelli della L. 241/1990, si è rafforzata la tesi secondo cui, per non creare doppioni, questi ultimi non sarebbero applicabili al procedimento tributario. Si pensi al diritto all'informazione, disciplinato agli artt. 5 e 6 dello Statuto e specialmente al comma 2 dell'art. 6 in base al quale «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», sul quale si legga M.V. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 321 ss. Si veda anche L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale dell'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 229 ss.

⁷⁴ E' stato infatti rilevato che «Certamente l'art. 12 consente al contribuente di formulare le proprie osservazioni e, forse, impone all'ufficio di valutarle, come potrebbe desumersi dal divieto di emanare l'atto di accertamento prima che sia scaduto il termine per la formulazione, tranne che nei casi di motivata urgenza. Manca tuttavia il carattere di generalità della disposizione, in quanto essa sembrerebbe operare solo ove il

Correttivi sono, tuttavia, arrivati dalla giurisprudenza che, mediante interpretazioni estensive e maggiormente garantiste, ha, ad esempio, avallato l'applicazione della disposizione dell'art. 12 dello Statuto anche in assenza di un vero e proprio procedimento di verifica o di un verbale che ne formalizzi la conclusione⁷⁵. Inoltre, in una recente pronuncia, proprio in tema di illegittimità dell'avviso emesso senza l'osservanza del termine fissato dall'art. 12 dello Statuto, la Corte di cassazione, ribadita l'importanza dei principi espressi dallo stesso Statuto⁷⁶, e ripercorse le pronunce della giurisprudenza d'Oltralpe nonché i propri precedenti, ha sottolineato a chiare lettere

contribuente abbia subito una verifica fiscale, e non anche negli altri casi; casi nei quali peraltro il contribuente, non avendo ricevuto la notifica del p.v., sarebbe del tutto all'oscuro delle contestazioni mossegli. Manca inoltre, e soprattutto, la previsione dell'obbligo a carico dell'ufficio: obbligo che, come si è più volte rilevato, sembra il minimo contenuto di una norma diretta ad offrire una reale tutela del contraddittorio», L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, cit., 40-41.

⁷⁵ CTP Lombardia, Milano, sez. XXXI, 10 maggio 2010, n. 126; Cass., sez. V, 16 settembre 2011, n. 18906; Cass., sez. V, 5 febbraio 2014, n. 2594. A onor del vero occorre precisare che le fattispecie trattate dalla Cassazione non attengono a controlli effettuati esclusivamente all'interno dell'ufficio, bensì a controlli che, ancorché volti al reperimento di documentazione fiscale, non sono riconducibili a vere e proprie verifiche.

⁷⁶ Cass., SS.UU., 29 luglio 2013, n. 18184, ove si afferma che le disposizioni dello Statuto: «dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576 del 2002)», e sono «criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti». La pronuncia merita di essere segnalata poiché detta un importantissimo principio di diritto sull'avviso di accertamento emesso senza il rispetto dei termini indicati dall'art. 12 dello Statuto, che supera le interpretazioni sinora date: «Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio». La sentenza è annotata da F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1137 ss.

l'irrinunciabilità al contraddittorio procedimentale «quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)».

Le ripercussioni del percorso della giurisprudenza, in costanza di mancato adeguamento legislativo, rimangono tutt'oggi da verificare.

Accanto alle problematiche tratteggiate, che mettono in luce le diverse sfaccettature del ruolo delle parti nel procedimento e delle dinamiche relative alla partecipazione e alla collaborazione, vi è, poi, da chiedersi se il contribuente abbia, in alcuni casi, il diritto a *non collaborare* e se il principio del *nemo tenetur se detegere* possa trovare applicazione in materia tributaria.

Capitolo II

Partecipazione e collaborazione nel procedimento tributario

SOMMARIO: Sezione I. *Il contribuente*. – 1. La partecipazione: possibili accezioni. – 2. I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria tra legalità e discrezionalità. – 3. Ipotesi di collaborazione del contribuente. – 4. La partecipazione facoltativa. – 5. Il valore probatorio degli elementi raccolti. - Sezione II. *Il terzo*. – 6. Ipotesi di collaborazione del terzo. – 7. La nozione di terzo rilevante. – 8. Il coinvolgimento del terzo: attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria, doveri del terzo e garanzie del contribuente. – 9. La partecipazione spontanea. – 10. Elementi reperibili presso terzi e relativo valore probatorio. – 10.1. Prova testimoniale e dichiarazioni di terzi: due istituti a confronto. – 10.2. Dichiarazioni di terzi tra accertamento e difesa del contribuente. – 11. Violazioni istruttorie e tutela dei terzi.

Sezione I *Il contribuente*

1. La partecipazione: possibili accezioni

Nel capitolo che precede si è dato conto di alcune manifestazioni dell'intervento dei soggetti nel procedimento tributario, toccando i temi della partecipazione/contraddittorio e della partecipazione/serve o collaborazione. Si è detto che nella prima il contribuente interviene per apportare un contributo chiarificatorio sulla propria posizione in un'accezione solitamente difensiva, con lo spirito di appianare o ridimensionare gli esiti del controllo⁷⁷. Si

⁷⁷ Il tema del contraddittorio ha richiamato, e continua a richiamare, l'attenzione di gran parte della dottrina e la definizione qui un poco semplicisticamente abbozzata non vuole offendere la copiosa trattazione in materia alla quale umilmente si rimanda: G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2011, 61 ss. e *passim*; A. MARCHESELLI,

potrebbe sostenere che tale forma di partecipazione afferisca alla cosiddetta partecipazione *facoltativa*, ossia alle ipotesi in cui l'intervento del contribuente, seppur indispensabile e necessario per il buon esito del procedimento e dell'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria⁷⁸, corrisponde ad una facoltà di intervento all'interno del procedimento. E' il caso del contribuente che interviene, ad esempio, nelle procedure di accertamento standardizzato per fornire elementi in grado di meglio adattare gli esiti del controllo alla sua realtà concreta. Poiché tale forma di partecipazione non corrisponde ad un obbligo, all'eventuale inerzia o reticenza del contribuente non potranno ricollegarsi conseguenze sfavorevoli che vadano oltre l'emissione di un accertamento emanato al "buio"⁷⁹.

Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali, Milano, 2010, *passim*; F. TUNDO, *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. trib.*, 2013, 5 ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 138 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, *cit.*; L. SALVINI, *La "nuova partecipazione" del contribuente*, 14 ss.; F. PICCIAREDDA, *La collaborazione tra cittadino ed amministrazione locale nella fase di attuazione del tributo. Il contraddittorio nella fase di acquisizione delle prove*, in *Riv. trib. loc.*, 2003, 53 ss.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, *Rass. trib.*, 2012, 2 ss.; G.A. MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 525; ID., *Opere minori*, Vol. II, Milano, 1982, 305 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, *Rass. trib.*, 2012, 2, 453 ss.; F. BENVENUTI, *Contraddittorio*, Milano, 1961.

⁷⁸ Anche il contraddittorio, in realtà, si contraddistingue per avere due dimensioni: accanto alla funzione difensiva, con la quale il contribuente anticipa le proprie difese, vi è quella istruttoria, con la quale il contribuente offre elementi utili ad una più corretta ricostruzione del reddito. Questa seconda funzione corrisponde all'interesse pubblico dell'Amministrazione di emettere avvisi di accertamento *giusti*.

⁷⁹ Con ciò non si vuole certo minimizzare il problema degli accertamenti *inaudita altera parte*, potenzialmente *distanti* dalla situazione concreta del

Un'altra ipotesi di partecipazione facoltativa si ravvisa nei procedimenti di rimborso, ove il contribuente, quand'anche sollecitato dall'Amministrazione, interviene per integrare il materiale fornito in sede di istanza⁸⁰.

Si potrebbe dire che ogni situazione nella quale il contribuente "contribuisce" all'attività dell'Amministrazione, senza eseguire una correlata prescrizione normativa, rientra nella partecipazione facoltativa.

Le modalità sulla partecipazione facoltativa possono essere previste dalla legge, anche con addebito all'Amministrazione di un *facere* ai fini della realizzazione: si pensi al caso del contraddittorio preventivo all'emissione di un accertamento, ove l'Amministrazione, nei casi previsti dalla legge⁸¹, è tenuta a sollecitare tramite invito la partecipazione del contribuente.

Altre volte la partecipazione del contribuente è rimessa alla sua libera iniziativa, altre ancora è limitata dalla legge. In entrambi questi casi, l'intervento del contribuente risulta assai meno agevole, specialmente per la mancata applicazione alla sfera tributaria di alcuni istituti previsti nel diritto amministrativo. Limitano, infatti, la partecipazione facoltativa: la mancata comunicazione dell'avvio del procedimento, la mancata possibilità del contribuente di prendere visione degli atti durante il procedimento, la mancanza di strumenti che favoriscono ed incoraggiano forme di partecipazione volontaria.

Il nostro ordinamento prevede, poi, dei momenti a partecipazione necessaria del contribuente. Il piano si sposta sulla seconda accezione della partecipazione, ossia sulla partecipazione *servente* o *collaborazione*, disciplinata attraverso istituti che richiedono espressamente l'intervento del contribuente - talvolta anche di soggetti

contribuente, che potrebbero provocare conseguenze dispendiose per entrambe le parti.

⁸⁰ Anche in questo caso non si intravedono ulteriori conseguenze per il mancato intervento del contribuente che non siano quelle legate alla materiale emissione del provvedimento di rimborso.

⁸¹ Si ricorda che nel nostro ordinamento l'istituto del contraddittorio, nonostante le importanti aperture giurisprudenziali, non ha ricevuto generale copertura legislativa.

*terzi*⁸² - e che penalizzano la sua mancata realizzazione. Si tratta, principalmente, di occasioni strettamente legate e condizionate dai poteri di indagine che l'Amministrazione fiscale esercita durante l'istruttoria tributaria, dei quali sia consentito qui un breve richiamo.

2. I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria tra legalità e discrezionalità

Le riforme degli anni settanta hanno visto la valorizzazione della *collaborazione* del contribuente anche come scelta strategica per l'abbattimento dei costi annessi al prelievo fiscale. L'introduzione a carico del contribuente di obblighi collaterali all'obbligazione principale del pagamento del tributo, che possono definirsi *obblighi formali*, ha comportato e comporta tuttora un cospicuo risparmio di energie dell'Amministrazione finanziaria in termini di attività e, di conseguenza, di forza uomo⁸³.

Nondimeno, la presenza dell'Amministrazione finanziaria *nell'attuazione del tributo* continua ad essere riconosciuta come irrinunciabile nella lotta all'evasione per la sua attività di prevenzione, contrasto e repressione. Per tali fini, l'Amministrazione dispone di peculiari e penetranti poteri, il cui esercizio può dirsi rimesso ad una certa discrezionalità, all'interno del solco del principio di legalità⁸⁴. La

⁸² E' doveroso evidenziare che nell'istruttoria tributaria i soggetti *terzi* entrano a vario titolo nel procedimento, apportando contributi documentali o verbali, ed incidendo in modo considerevole sull'esito del procedimento. Per la stretta attinenza al tema oggetto di studio, la collaborazione dei terzi sarà anch'essa oggetto di trattazione.

⁸³ Così come riconosciuto dalla dottrina, il sistema tributario moderno è improntato alla "fiscalità di massa"; da ultimo, P. BORIA, *Gli obblighi formali del contribuente*, in AA.VV., *Diritto Tributario*, cit., 553 ss.

⁸⁴ La tematica relativa ai poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria e all'istruttoria, intesa come fase del procedimento preordinata all'accertamento del fatto e all'acquisizione probatoria da parte dell'Amministrazione, è stata oggetto di copiosa trattazione, alla quale in questa sede ci sia consentito di accennare lievemente per i profili di interesse, senza alcuna ambizione di completezza. Per i dovuti approfondimenti, si rimanda a R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in

maggior evidenza di questo assunto si coglie nella fase di iniziativa, nella quale l'Amministrazione è libera di scegliere quali posizioni sottoporre a controllo. Può osservarsi, infatti, che l'esistenza di norme che impegnano i funzionari a segnalare sospette violazioni di obblighi tributari⁸⁵, non è bilanciata dall'esistenza di norme che obbligano poi ad effettuare i controlli.

Dire che l'Amministrazione può scegliere le posizioni da controllare significa che essa può scegliere quali non assoggettare a controllo⁸⁶. Effettuata la scelta delle posizioni, l'Amministrazione è ancora libera - con alcune limitate eccezioni - di utilizzare qualsiasi mezzo istruttorio, disciplinato dalle norme relative alle procedure o dalle norme relative ai singoli tributi.

Pertanto, è possibile affermare che l'esercizio dei poteri di indagine non è obbligatorio da parte della Amministrazione sotto un duplice profilo: come esercizio generico dei poteri nei confronti di tutti i soggetti; come esercizio di tutti i poteri nei confronti di un soggetto⁸⁷.

AA.VV., *Diritto Tributario*, cit., 2012, 615 ss; G. TINELLI, *op. cit.*, 280 ss. Per una definizione dell'istruttoria nel diritto amministrativo può leggersi E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010, 418; V. CERULI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2011.

⁸⁵ Si pensi all'art. 36, d.p.r. 600/1973.

⁸⁶ E' stato osservato che l'esercizio, seppur legittimo, della discrezionalità potrebbe comportare una disparità di trattamento tra situazioni di eguale pericolosità evasiva. Inoltre «l'inerzia della p.a. nella sua attività di controllo produce una situazione di vantaggio dell'evasore fiscale, vero o presunto, che vede in tal modo sanata la sua posizione di irregolarità fiscale per effetto del decorso dei termini decadenziali per l'accertamento», così G. TINELLI, *op. cit.*, 276.

⁸⁷ Osserva G. VANZ, Art. 32, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo II, Padova, 2011, 180, come «a differenza dell'attività di accertamento tributario (la quale è rigidamente vincolata), l'attività di controllo e conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria è improntata a discrezionalità amministrativa, la quale opera a vari e diversi livelli [...]. Può esservi discrezionalità nell'*an* (se e su chi effettuare il controllo), nel *quando* (quando effettuarlo), nel *quid* (con quale contenuto ed estensione) e nel *quomodo* (con quale procedura: richiesta di documenti; invito a comparire; accesso, ispezione, verifica; ecc.)».

Ciò che si considera, invece, esente da discrezionalità è la fase successiva all'istruttoria, relativa al vero e proprio accertamento. Una volta che l'Amministrazione ha preso contezza dei fatti e dei presupposti durante il procedimento, nonché dei relativi interessi, non può esimersi dall'emettere il provvedimento finale: si dice, infatti, che l'istruttoria è discrezionale, l'accertamento vincolato⁸⁸.

Ciò non toglie che l'elencazione dei poteri istruttori sia tassativa⁸⁹, così come l'esercizio degli stessi debba avvenire in modo conforme a quanto stabilito dal legislatore e nel rispetto dei limiti tracciati in ossequio al principio di legalità dell'azione amministrativa⁹⁰.

Di conseguenza, l'illegittimità delle prove assunte dall'Amministrazione attraverso mezzi istruttori atipici o mediante il cattivo utilizzo di quelli tipici (ad esempio l'effettuazione dell'accesso in mancanza di autorizzazione) si riverbererà, con effetto caducatorio, nel provvedimento adottato, nel caso in cui la sua emanazione promani in modo diretto ed esclusivo dagli stessi⁹¹.

Diversi possono essere i modi per catalogare i poteri istruttori: si potrebbe partire dai soggetti che li esercitano (Agenzia delle entrate, Guardia di finanza, enti locali...), dai tributi oggetto di indagine (imposte sui redditi, IVA, imposta di registro, IMU...), dal luogo di

⁸⁸ La discrezionalità dell'Amministrazione investe anche altre fasi del rapporto di imposta. Si pensi agli istituti dell'accertamento con adesione, nei quali si coglie pienamente il rapporto intercorrente tra discrezionalità dell'Amministrazione e consenso del contribuente, il quale diventa «forma di salvaguardia contro arbitrari esercizi di potere di rettifica da parte degli uffici». Così M. VERSIGLIONI, *op. cit.*, 39 ss.

⁸⁹ S. MULEO, *Art. 52*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., Tomo IV, Padova, 2011, 476; G. VANZ, *op. cit.*, 180.

⁹⁰ La libertà di azione dell'Amministrazione, ancorché come si vedrà sia ampia, è demarcata dal principio di legalità, tanto che è stato affermato che «tutta la materia dei poteri di indagine deve essere disciplinata dal legislatore, al quale solo è riservata la prerogativa di individuare quali mezzi istruttori possano essere esercitati dall'Amministrazione e, in molte circostanze, di stabilire i limiti dell'esercizio di tali poteri, fissando i casi, i modi e i tempi dell'azione», A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 403.

⁹¹ Ciò si verifica quando gli elementi illegittimamente acquisiti siano stati decisivi ai fini dell'emissione dell'avviso.

esercizio dei poteri (ufficio, sede dell'impresa, privata dimora...). Considerato che, a seconda dei casi e delle esigenze investigative, essi impongono al soggetto inciso un *facere* (rispondere a questionari a lui inviati, comparire innanzi gli Uffici in seguito ad invito), o un *dare* (esibire o trasmettere atti e documenti) od infine un *patis* (subire accessi, ispezioni, ricerche, verifiche, perquisizioni), implicanti una riduzione di quella che viene ampiamente definita “*libertà di fatto*” garantita dall'ordinamento⁹², più consona al taglio dato a questa ricerca, sembra la classificazione che fa perno sul grado di intrusività che comportano⁹³. Così si può distinguere tra:

- poteri di intervento diretto presso i luoghi riferibili al soggetto (domicilio, sede della propria attività imprenditoriale o di lavoro autonomo ovvero in altri luoghi allo stesso riferibili) comprendenti anche la perquisizione personale e l'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, mobili, casseforti;

- poteri di convocazione presso l'ufficio del soggetto allo scopo di richiedere informazioni o documenti (inviti a comparire) e di inoltrare di questionari;

- poteri di inoltrare inviti a comparire ad enti od organismi qualificati o a soggetti diversi, richieste di informazioni o di documenti, o di avvalersi della collaborazione di altre amministrazioni pubbliche e dei risultati delle indagini condotte dalla polizia giudiziaria.

L'ordine adottato riflette la percezione dell'invasività così come comunemente intesa: i primi, caratterizzati dalla presenza fisica degli operatori presso i *luoghi* del contribuente⁹⁴ e assistiti dalla potenziale

⁹² P. VIRGA, *Istituzioni di diritto costituzionale*, Palermo, 1961, *passim*; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969, 844; A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1978, 81 ss. In termini, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, 254.

⁹³ In questi termini A. VIOTTO, *op. cit.*, 185 ss. Sulla stessa linea la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, 29 dicembre 2008, n. 1/2008.

⁹⁴ Ci sia consentito l'utilizzo della sineddoche per riferirsi a tutti i luoghi ove il contribuente esercita la propria attività o professione o vi dimora o vi stabilisce il domicilio o altro ancora. Va anche rilevato che, per “*locali destinati*” all'esercizio di una delle indicate attività debbono intendersi non formalisticamente quelli che il contribuente abbia indicato nelle apposite

natura coercitiva implicante una diretta limitazione della libertà domiciliare, intesa in senso lato, del soggetto⁹⁵, vengono avvertiti come l'apice di intrusione nella sfera privata. In realtà anche i secondi, nonché per certi aspetti i terzi, ad un'attenta analisi, potrebbero non essere da meno⁹⁶. Basti pensare al potere "obbligante"⁹⁷ di convocare il soggetto presso l'ufficio, che incide in modo diretto sulla libertà di autodeterminazione, ancorché le conseguenze negative della mancata comparizione siano confinate alla sfera tributaria (irrogazione di sanzioni amministrative, esposizione all'accertamento con il metodo induttivo e preclusioni probatorie) oppure allo strumento delle indagini finanziarie che, anche se condotte a tavolino, implicano un'analisi penetrante della situazione finanziaria del contribuente,

dichiarazioni [come, ad esempio, in sede di dichiarazione di inizio attività, ai sensi dell'art. 35, comma 2, lett. d), D.P.R. 26 ottobre 1972, n.° 633], bensì ogni luogo ove tali attività vengono svolte in modo effettivo, indipendentemente da qualsivoglia diversa indicazione. Quanto all'ampiezza della nozione, è stato inoltre ritenuto "*locale professionale*" anche l'autovettura dell'impresa guidata dal dipendente.

⁹⁵ Alcuni autori evidenziano come l'accesso sarebbe il potere attribuito all'Amministrazione di infrangere il velo di riservatezza costituzionalmente garantito a tutela della libertà di domicilio. Così, A. VIOTTO, *op. cit.*, 185. Altri, per dimostrarne l'invasività, fanno leva sulla possibilità che l'accesso venga predisposto anche con l'utilizzo della forza nei casi di opposizione del contribuente, si vedano P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, cit.*, 265; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 1996, 84; ID., *Accessi, ispezioni e verifiche (dir. trib.)*, in *Enc. Giur.*, I, Roma, 1988, 1-2; ID., *I poteri ispettivi della polizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, II, 970-973. Altri ancora riferiscono che la presenza degli operatori costituirebbe un intralcio per l'attività del contribuente, A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, 284-285.

⁹⁶ Autorevole dottrina sostiene tuttavia che tali poteri non siano suscettibili di dar luogo ad una compressione di diritti soggettivi. Così G. TINELLI, *op. cit.*, 291.

⁹⁷ Si legga S. STUFANATO, *La tutela del contribuente nelle indagini finanziarie*, Milano, 1997, 233.

potenzialmente capace, come è stato ritenuto, di superare il diritto alla riservatezza o alla *privacy* dello stesso soggetto⁹⁸.

Per le ipotesi descritte il legislatore ha previsto, se non dei correttivi, delle garanzie a tutela del contribuente che subisce i poteri dell'Amministrazione finanziaria. Si pensi al sistema graduato delle autorizzazioni agli accessi, che raggiunge massima estensione negli accessi domiciliari^{99 100}.

⁹⁸ M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 358.

⁹⁹ Sulle autorizzazioni si confronti A. VIOTTO, *op. cit.*, 267 ss., R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Roma, 2001, 471 ss.; G. VANZ, *L'autorizzazione del capo ufficio Iva per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, 2, 298 ss., F. TUNDO, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012, 62 ss. Da ultimo, A. R. CIARCIA, *Il ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria*, in *R.T.D.T.*, 2012, 3, 559 ss.

In particolare è stato rilevato come il potere di accesso nelle abitazioni possa considerarsi un potere di secondo livello, da utilizzare a corredo di indagini in qualche misura già esperite. Deporrebbe in questo senso l'inciso dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972, laddove subordina l'accesso ai "gravi indizi di violazioni", presupponendo per tal verso il compimento a monte di qualche attività istruttoria o l'acquisizione di qualche elemento a carico. Così A. VIOTTO, *op. cit.*, 187-188.

¹⁰⁰ Più problematica è rimasta invece l'attuazione degli strumenti a tutela delle garanzie, a causa della mancanza nel nostro sistema di un rimedio giurisdizionale a cui fare immediato riferimento per la contestazione dei vizi istruttori. Si confronti, C. ALBANELLO, *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 388. La giurisprudenza nega, infatti, tale possibilità: Cass., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082; Cass., SS.UU., 8 agosto 1990, n. 8062. La ragione sembrerebbe legata all'essere l'attività istruttoria attività preparatoria del futuro provvedimento: così Cons. di Stato, sez. VI, 15 febbraio 2012, n. 766; Cons. di Stato, sez. IV, 13 gennaio 2010, n. 53; Cons. di Stato, sez. IV, 21 ottobre 2008, n. 5144. Tali impostazioni sono state superate, in dottrina, dalle tesi che riconoscono l'autonomia delle attività conoscitive e di controllo rispetto a quelle di accertamento. La interdipendenza sarebbe assicurata dall'esistenza di un provvedimento amministrativo a monte generatore di obblighi di dare/fare/patire. Così G.

Come prima si accennava, la facoltà dell'Amministrazione di agire (quasi) liberamente avvalendosi dei poteri individuati dal legislatore si ricollega alla mancanza nel nostro ordinamento di una statuizione precisa ed espressa sull'opportunità di avvalersi dei due macro "sistemi" di istruttoria. Ci si riferisce ad una generale preordinazione circa la necessità di eseguire o prediligere l'una anziché l'altra forma di controllo o di subordinare l'esperimento dell'una alla mancata effettuazione dell'altra o al suo insoddisfacente esito, fatta eccezione per il caso degli accessi presso gli istituti di credito¹⁰¹.

Si potrebbe obiettare che la mancanza di un *piano d'azione* dell'Amministrazione rigidamente normato corrisponda alle peculiarità del procedimento tributario e al suo essere un procedimento libero che mal si presta ad essere imbrigliato in schemi precisi. Tanto che, come nel capitolo precedente si accennava, è possibile affermare che non esiste un solo procedimento ma tanti procedimenti quanti sono i tributi o quanti sono i poteri¹⁰².

Allo stato attuale né nella disciplina sull'accertamento (D.P.R. 600/1973), né nelle disposizioni inserite all'interno del testo sull'IVA (D.P.R. 633/1972) è possibile rintracciare una norma che subordini l'effettuazione dei controlli sul campo a specifiche esigenze¹⁰³.

L'art. 52 del D.P.R. 633/1972, che finalizza l'accesso a «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», non richiede di fatto ulteriori

VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, 1143 ss.

¹⁰¹ Ex art. 33, comma 2, D.P.R. 600/1973.

¹⁰² G. VANZ, *Art. 32, cit.*, 179. Si pensi ad esempio come il procedimento possa essere condizionato dalla presentazione della dichiarazione da parte del contribuente. Sulla natura della dichiarazione si leggano M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, *passim* e P. BORIA, *La dichiarazione tributaria*, in AA.VV., *Diritto Tributario, cit.*, 571 ss.

¹⁰³ Il principio di proporzionalità, di matrice comunitaria e internazionale, è correlativo del principio di buona fede ed implica che il Pubblico Potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato, scelga quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati. Si confrontino A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 16-19; G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 77 ss.

elementi. Solo con l'avvento dello Statuto dei diritti del contribuente (testo più recente rispetto alle norme citate) si è posto un freno a tale generica previsione, subordinando gli accessi «all'esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» (art. 12, comma 1, L. 27 luglio 2000, n. 212) e si è aperta, di conseguenza, la possibilità per il contribuente di sindacare in questo senso la scelta del mezzo istruttorio. Si pensi, ad esempio, alla possibilità per il contribuente di contestare l'accesso effettuato ai fini del mero reperimento di registri contabili o di documentazione potenzialmente trasmissibile dal contribuente in ufficio¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Percorrendo questa strada si potrebbe addirittura sostenere che mancherebbe la legittimazione all'accesso tutte le volte in cui l'Amministrazione, su richiesta del contribuente *ex art. 12, comma 3, dello Statuto*, effettui nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista l'esame della documentazione. Ipotizziamo questa situazione: i funzionari si recano presso la sede dell'impresa per una verifica fiscale e notificano la richiesta di documenti. Il contribuente, dopo l'esibizione dei documenti, chiede ai funzionari di proseguire il controllo in ufficio. I funzionari acconsentono. In una situazione così linearmente descritta ci si potrebbe chiedere: quali erano le «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» che hanno spinto, *ex art. 12, Statuto del contribuente*, i funzionari ad effettuare l'accesso? Sembrerebbero non sussistere dal momento che il controllo è proseguito senza difficoltà in altra sede. Nella situazione descritta non si è, infatti, accennato all'esigenza di operazioni collaterali, quali ad esempio la rilevazione del personale presente nel luogo. In realtà, va detto che tra un accesso effettuato per una concreta verifica dello stato degli impianti e/o del rilievo di alcuni elementi strettamente legati alla sede (es. controllo sui dati dichiarati in sede di studio di settore) e l'opposto di quello effettuato per il prelievo della contabilità, esiste una serie di situazioni intermedie di difficile classificazione ed interpretazione *ex ante*. Non è sempre possibile per l'Amministrazione a priori valutare la necessità dell'accesso. Spesso solo arrivati sul luogo i funzionari si rendono conto se le operazioni che potrebbero ivi condurre portano al ritrovamento di elementi ulteriori rispetto a quelli che il contribuente avrebbe fornito in ufficio (es. ritrovamento della contabilità cosiddetta in nero).

In realtà ciò che permette l'accesso, e che non sempre viene evidenziato in debita misura, è la possibilità di *fotografare* il contribuente, toccare con mano la realtà del soggetto controllato. Ecco allora che, se letta in

Di segno conforme alle disposizioni dello Statuto, si pongono le indicazioni della prassi che da sempre sottolineano come la scelta delle modalità istruttorie non debba essere effettuata con leggerezza da parte dell'organo controllante, il quale ha l'onere, consentita la discrezionalità tecnica di cui gode, di «valutare il concreto ricorso all'uno o all'altro non già in maniera arbitraria, ma a seguito di una adeguata ponderazione che tenga conto, fra l'altro:

- dei principi generali, di carattere costituzionale o previsti dalla normativa di rango primario [...] e che attengono alla posizione soggettiva del contribuente;

- di una preliminare valutazione di idoneità di ciascuno di essi a perseguire in maniera efficace, efficiente ed economica, oltre che pienamente corrispondente alla norma, gli obiettivi propri di ogni singola azione ispettiva»¹⁰⁵.

quest'ottica, la disposizione dello Statuto potrebbe paradossalmente trovare sempre applicazione e, pertanto, correre il rischio di divenire pleonastica.

Altre riflessioni potrebbero essere incentrate sul metodo di accertamento che l'Amministrazione si prefigge di utilizzare, ammesso che tale decisione abbia potuto precedere o condizionare quella sui mezzi istruttori. Ad esempio, nelle more di emissione di accertamenti analitici, fondati sulla contabilità, la funzionalità dell'accesso potrebbe apparire meno evidente rispetto, invece, agli accertamenti standardizzati, ove l'Amministrazione per calare il risultato ottenuto sulla realtà concreta avrebbe necessità di effettuare un sopralluogo. Lo scopo dell'accesso, in questi casi, sarebbe quello (alla stregua di quanto affermato per il contraddittorio a proposito degli accertamenti parametrici nelle note sentenze di Cassazione di fine 2009, Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638) di calare le stime sulla realtà concreta del contribuente.

¹⁰⁵ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, 29 dicembre 2008, n. 1/2008. Proprio a riguardo della scelta dei mezzi istruttori la circolare, al cap. 3, par. 1, dispone: «Con la previsione dell'art. 12, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212, concernente lo Statuto dei diritti del Contribuente, il legislatore ha individuato quale presupposto generale legittimante il potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, la sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo; conseguentemente tale potere può essere esercitato solo previa adeguata valutazione della sua concreta utilità e, in via generale, quando sia richiesto, da un lato, dalla necessità di ricercare in modo efficace le prove di eventuali violazioni

3. *Ipotesi di collaborazione del contribuente*

Per meglio individuare le ipotesi di collaborazione del contribuente, occorre fare ricorso ai riferimenti normativi principali in materia di controllo che sono:

- per le Imposte sui redditi: gli artt. 32, 33 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- per l'IVA: gli artt. 51, 52, 63 e 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- per l'RAP: gli artt. 23, 24 e 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446;
- per l'Imposta di registro: gli artt. 10, comma 1, lettera d), 15, 51, comma 4, 53 *bis*, 63 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;
- per le Imposte ipotecarie e catastali: gli artt. 47 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e 13 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347;
- per l'Imposta sulle successioni e donazioni: gli artt. 34, comma 4, 47 e 60 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

Il combinato disposto delle norme succitate armonizza i poteri di indagine tra le imposte (l'art. 53 *bis* del D.P.R. 131/1986, n. 131, estende l'applicazione degli artt. 31 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, all'imposta di registro ed a quella ipotecaria e catastale), tanto che può in definitiva ritenersi che in tema di imposta di registro, imposta ipotecaria, imposta catastale ed imposta sulle donazioni siano consentiti, al personale degli Uffici dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza, in ordine a qualsivoglia tipologia di contribuente (persona fisica, persona giuridica, società commerciale, professionista, imprenditore agricolo, imprenditore commerciale) tutti i poteri di indagine loro attribuiti dagli artt. 31, 32, 33, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 52, D.P.R. 26 ottobre 1970, n. 633, in ambito di imposte dirette ed I.V.A.

Inoltre, il sistema, così come concepito, rende possibile l'utilizzo degli elementi acquisiti non ai soli fini dell'imposta oggetto del

tributarie altrimenti non individuabili e, dall'altro, dall'opportunità di effettuare rilevamenti fisici ed operazioni di riscontro materiale o documentale non altrimenti eseguibili, se non presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività».

controllo immediato: stante, infatti, l'interdipendenza dei tributi e l'unitarietà della base imponibile, i controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria possono rilevare per tutti i settori impositivi (si pensi ad esempio alla disposizione in materia di IRAP, art. 23, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 che prevede la possibilità di utilizzare gli elementi acquisiti nel corso dell'attività di controllo dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria, dal Corpo della Guardia di finanza e dagli organi regionali per l'accertamento dell'imposta regionale e dei tributi erariali o alla possibilità per l'ufficio, prevista dal comma 4, dell'art. 34 del menzionato D.Lgs. 346/1990, di tenere conto anche degli accertamenti relativi ad altre imposte per la determinazione del valore delle aziende, dei diritti reali su di esse e delle azioni o quote comprese nell'attivo ereditario)¹⁰⁶.

Per quanto riguarda i controlli in ufficio, come si accennava, ai sensi dell'art. 32, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 51, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 nonché dell'art. 53 *bis*, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quanto alle imposte di registro, ipotecarie e catastali, gli uffici possono formulare all'indirizzo del contribuente una serie di richieste. Queste consistono in *inviti a comparire*, in *invii di questionari con invito a restituirli debitamente compilati* ed in *inviti ad esibire atti e documenti*.

Le norme descrivono le modalità di effettuazione delle richieste che l'Amministrazione dovrà osservare ai fini della legittimità del proprio operato e, conseguentemente, dei provvedimenti emessi. Resta impregiudicata la possibilità per l'Amministrazione di procedere alla rettifica delle dichiarazioni attraverso altre modalità istruttorie. Come riconosciuto da costante giurisprudenza l'utilizzo degli strumenti sopra elencati non si pone come «presupposto o momento necessario ed indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica»¹⁰⁷. Ciononostante, qualora l'Amministrazione proceda nel rispetto degli articoli in questione, il contribuente è chiamato a rispondere alle richieste dell'Amministrazione e a comparire nel caso di convocazione in ufficio, pena l'applicazione di diverse conseguenze

¹⁰⁶ Così A. MARCHESSELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 272 ss.

¹⁰⁷ Così Cass., sez. trib., 10 gennaio 2013, n. 453. Conformi Cass., sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14367; Cass., sez. trib., 23 giugno 2006, n. 14675.

sfavorevoli che saranno illustrate nel capitolo successivo. Tali conseguenze si potranno verificare però solo se l'Amministrazione osserva le modalità descritte dalla legge, nonché si attenga ad alcuni criteri di ragionevolezza tratteggiati dalla giurisprudenza. In mancanza di ciò, non potranno essere addossate al contribuente conseguenze derivanti dalla sua inerzia o dal suo parziale inadempimento.

Sono, pertanto, condizioni necessarie affinché possa essere *sanzionata* l'inerzia o la mancata collaborazione del contribuente:

- la concessione al destinatario degli inviti, finalizzati a ottenere dati e notizie rilevanti per l'accertamento, di un termine non inferiore a 15 giorni per l'adempimento (termine che si estende a 30 giorni nel caso di indagini finanziarie), *ex* comma 2 dell'art. 32, D.P.R. 600/1973;

- la verbalizzazione delle richieste e delle risposte avanzate in sede di comparizione nell'apposito *processo verbale* (normalmente detto "*di contraddittorio*") sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante¹⁰⁸;

- l'avvertimento da parte dell'Amministrazione che «Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa», *ex* comma 3 dell'art. 32, D.P.R. 600/1973;

- la sufficiente specificità delle richieste formulate, che fa sì che il mancato adempimento da parte del destinatario sia quantomeno consapevole;

- la motivazione dell'invito, al fine di escludere il ricorso ad espressioni vaghe e generiche non atte a porre l'interessato in condizioni di comprendere l'oggetto della convocazione¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Sul contenuto e la natura del processo verbale si veda G. GALLO e S. GALLO, *Le visite fiscali. Poteri e limiti*, Padova, 2000, 143 ss.

¹⁰⁹ Ancorché l'importanza della motivazione sia stata rilevata già in tempi risalenti dalla Direzione Generale delle Imposte Dirette nella Circolare 15 febbraio 1963, n.° 300280 (laddove era prescritto che l'invito dovesse indicare l'accertamento cui il contribuente era interessato ed enunciare i dati e le notizie richieste), si ritiene che la sua mancanza non produca vizio dell'accertamento ma che escluda la produzione dell'obbligo di comparire e le relative sanzioni. Così A. MARCHESSELLI, *Accertamenti tributari e difesa*

La disciplina generale delle iniziative istruttorie cosiddette “*sul campo*” si trova, invece, nell’art. 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, applicabile anche in materia di imposte dirette per effetto del richiamo contenuto nell’art. 33, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed alle imposte di registro, ipotecarie e catastali, in forza dell’art. 53 *bis*, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131¹¹⁰.

Può osservarsi che non esiste una norma che stabilisca, al pari di altri ordinamenti europei¹¹¹, un obbligo preciso di agevolazione delle operazioni dell’Amministrazione durante gli accessi collegato a conseguenze penalizzanti per il contribuente, a meno che non lo si voglia far discendere dal principio di collaborazione e buona fede dell’art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente. Esiste, invece, l’obbligo del contribuente di *subirli non opponendosi* quando gli stessi si svolgano legittimamente, ad esempio, quando siano debitamente autorizzati ed effettuati con le modalità prescritte dalla legge. Lo squilibrio denunciabile tra le opposte posizioni risiede nei mezzi a disposizione per far valere le proprie ragioni: da un lato, il

del contribuente, cit., 55, che affronta anche il caso diverso in cui l’invito contenga un’esplicita motivazione e indicazione d’oggetto ma, in sede di costituito contraddittorio, vengano al contribuente mosse ulteriori o diverse richieste, inizialmente non ricomprese nell’oggetto dell’invito medesimo. L’autore ritiene che «poiché l’interessato potrebbe essere colto di sorpresa, con potenziale violazione del suo affidamento, sia opportuno, se non necessario, che in caso di emersione di nuovi elementi in corso di costituito contraddittorio, l’Ufficio consenta all’interessato, quanto meno e su motivata richiesta, un aggiornamento del procedimento ad altra data [...], onde consentire allo stesso di approntare i documenti e di fornire di conseguenza i dati utili non solo alla propria difesa ma anche alla esatta ricostruzione dei propri elementi reddituali, in ottemperanza ai reciproci interessi di tutela della posizione soggettiva privata e di buon andamento della Pubblica Amministrazione e della di essa attività amministrativa», *Il giusto procedimento, cit.*, 399-400.

¹¹⁰ Sulle modalità di effettuazione degli accessi, ispezioni e verifiche sia consentito rimandare alla ricca dottrina in tema e, qui, concentrarsi solo su alcuni aspetti inerenti le occasioni di partecipazione necessaria o facoltativa. Si vedano F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 2000, 1, 73; G. GALLO e S. GALLO, *op. cit.*, 33 ss.

¹¹¹ Come ad esempio quello spagnolo, vedi Cap. V, par. 3.2.

contribuente, come già sottolineato, non possiede strumenti soddisfacenti per opporsi in modo diretto ed immediato; dall'altro, l'Amministrazione, in caso di resistenza apparentemente ingiustificata, potrebbe imporre coattivamente la propria presenza anche attraverso l'uso della forza pubblica

La collaborazione del contribuente durante l'istruttoria sembrerebbe normata esclusivamente *a contrario* partendo dalle sue conseguenze: il comma 6, dell'art. 52, D.P.R. 633/1972 nel prevedere 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» stabilisce, infatti, l'onere di esibizione sanzionando il corrispondente rifiuto.

L'ambito di applicazione della disposizione, come meglio si vedrà nel capito seguente¹¹², è circoscritto agli elementi documentali indicati mentre non ricopre eventuali riposte a chiarimenti richiesti verbalmente dall'Amministrazione. Le dichiarazioni del contribuente durante i controlli sul campo sembrano, infatti, immuni dall'esposizione al rischio delle preclusioni probatorie e sembrano rientrare nell'alveo della partecipazione cosiddetta *facoltativa*.

Se da un lato è possibile affermare che in linea generale nel nostro ordinamento non esistono né “obblighi” di agevolazione durante i controlli sul campo, né una rigida descrizione dei comportamenti che vanno tenuti dal contribuente o dal soggetto terzo, dall'altro occorre ricordare che la materia, per quei comportamenti che vanno oltre l'offesa dei doveri collaborativi, trova compiuta regolamentazione nel diritto penale.

Durante i controlli fiscali, anche quelli in ufficio, possono essere, di fatto, consumati alcuni delitti, strettamente connessi alle attività dei funzionari¹¹³, come la *violenza o minaccia ad ufficiale* (art. 336 c.p.), la *resistenza a un pubblico ufficiale* (art. 337 c.p.), la *violazione di sigilli* (art. 349 c.p.), l'*agevolazione colposa* (art. 350 c.p.), dei quali si riportano sinteticamente i caratteri essenziali.

¹¹² Cap. II, par. 2.1 e par. 2.2.

¹¹³ Si riportano solo alcuni delitti diretti ai pubblici ufficiali, scelti per connessione ai temi trattati.

Ex art. 336 c.p., ogni comportamento violento o minaccioso diretto ad impedire l'accesso fisico o lo svolgimento del controllo integra un delitto, assistito dal dolo specifico di costringere il pubblico ufficiale *a fare un atto contrario ai doveri del suo ufficio o ad omettere un atto dell'ufficio*. Il delitto si consuma indipendentemente dal raggiungimento dello scopo prefissatosi dal reo al momento in cui è posto in essere il comportamento violento o minaccioso, che può ben trovare ambientazione nei luoghi riferibili al contribuente, o al terzo, così come negli uffici¹¹⁴.

Nel delitto di resistenza a un pubblico ufficiale, *ex art. 337 c.p.*, che può concorrere con il precedente, la violenza e la minaccia sono utilizzate non allo scopo di impedire l'atto, ma per la finalità di opporsi all'agire dei funzionari. Il mero rifiuto di adempiere alle richieste esercitato senza violenza o minaccia non integra alcun delitto, ma rileverà ai soli fini tributari per le conseguenze che si esporranno oltre¹¹⁵.

Delitti, invece, che si consumano necessariamente in occasione dei controlli sul campo sono quelli relativi alla violazione di sigilli, art. 349 c.p., ed alla agevolazione colposa della violazione ad opera del custode della cosa, art. 350 c.p. Entrambi i delitti sono collegati al disposto dell'art. 52, comma 7, del D.P.R. 633/1972 in base al quale gli organi precedenti «possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri».

Discorso più complesso deve essere svolto con riferimento alla possibilità dei soggetti di integrare dei delitti attraverso le false dichiarazioni verbali. Per tale ragione, la trattazione dei relativi aspetti è rimandata al quarto capitolo¹¹⁶.

¹¹⁴ Un colorato esempio di condotta di cui sono debitrice a E. MASTROGIACOMO, *I reati comuni commissibili dal contribuente durante i controlli fiscali amministrativi*, in *Il Fisco*, 2006, 20, 3138, è quello di colui che, per impedire agli agenti di polizia tributaria di entrare nel cortile di una abitazione, per eseguire una perquisizione, liberi i cani da guardia.

¹¹⁵ Si veda Cap. III. Vi è poi una scriminante per i reati sopra descritti, che rende il comportamento lecito *ab origine*, allorché il pubblico ufficiale «abbia dato causa al comportamento violento o minaccioso, eccedendo con atti arbitrari i limiti delle sue attribuzioni», *ex art. 4 del D.Lgs. 14 settembre 1944, n. 288*.

¹¹⁶ Cap. IV, par. 5.

4. *La partecipazione facoltativa*

Come preannunciato, la partecipazione facoltativa si rinviene nelle ipotesi in cui non essendovi un obbligo di partecipazione a carico del contribuente (o del terzo) il soggetto interviene per dare un apporto nel procedimento o per dar vita ad un contraddittorio¹¹⁷. Essa, come logica suggerirebbe, postula che si sia a conoscenza dell'esistenza di un procedimento¹¹⁸. Per tale ragione l'istruttoria condotta attraverso accessi, ispezioni e verifiche agevola o incentiva la partecipazione facoltativa più che quella condotta in ufficio poiché il contribuente, tranne limitati casi¹¹⁹, non solo è a conoscenza dell'esistenza di un controllo in corso ma, di regola, assiste alle operazioni dei verificatori¹²⁰. A differenza dei controlli *a tavolino*, in questo caso il contribuente è infatti posto a conoscenza - ancorché non immediatamente, perché ben potrebbe darsi che l'accesso segua ad un'istruttoria iniziata in ufficio - del fatto che nei suoi confronti si sta procedendo a un controllo, attraverso la produzione della lettera di incarico dei funzionari verificatori nella quale si fa menzione dei soggetti incaricati, del contribuente verso cui il controllo è diretto, dei luoghi in cui dovrà compiersi l'accesso, nonché delle ragioni e finalità dello stesso¹²¹.

¹¹⁷ La partecipazione facoltativa, intesa come espressione di una scelta non obbligata, può essere spontanea o indotta. E' spontanea, quando è decisa senza essere sollecitata; indotta, quando l'Amministrazione o un altro soggetto la sollecita o agevola.

¹¹⁸ L. SALVINI, *La partecipazione*, cit., 152.

¹¹⁹ Ci si riferisce al caso di accesso presso terzi durante il quale il contribuente potrebbe non essere a conoscenza dell'esperimento di un controllo nei suoi confronti.

¹²⁰ Nel caso, poi, degli esercenti arti e professioni, l'accesso si svolge in presenza del titolare o del suo delegato *ex art. 52, comma 1, D.P.R. 600/1973*.

¹²¹ L'autorizzazione all'accesso è contenuta nella lettera di incarico. Il vizio relativo alla mancata autorizzazione potrebbe essere sanato dal consenso informato del contribuente, espressamente reso edotto dell'assenza di autorizzazione e della possibilità di prestare consenso.

La conoscenza dell'esistenza di un controllo avviato nei propri confronti si potrebbe dire che sia, quindi, condizione che agevola l'intervento facoltativo. Vi è, poi, un'ulteriore possibilità, analizzata nella sezione relativa ai terzi, relativa alla partecipazione spontanea nei procedimenti non a proprio carico o alle segnalazioni effettuate a vario titolo all'Amministrazione, che ben potrebbero essere slegate da un'informativa preventiva sull'avvio di un controllo¹²².

Specifiche norme collegate ai controlli sul campo indirizzano la partecipazione del contribuente. Il comma 6 dell'art. 52 nel prevedere che: «Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute» attribuisce la possibilità di introdurre elementi che debbono essere presi in considerazione dall'Amministrazione. Nello stesso senso si pone il disposto dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente inerente la possibilità di presentare osservazioni e memorie nei 30 giorni successivi alla consegna del verbale delle operazioni di verifica.

Come prima anticipato, da esse non deriva in capo al contribuente un obbligo di risposta (che si traduce nel rendere dichiarazioni), poichè le norme sulle preclusioni, così come quelle sull'accertamento induttivo e quelle relative alle sanzioni amministrative, non prendono in considerazione le mancate risposte del contribuente durante i controlli sul campo, a meno che si tratti di richieste formalizzate ai sensi dell'art. 32, comma 2, D.P.R. 600/1973.

Accanto alla partecipazione del contribuente durante le operazioni di verifica, vi sono altre occasioni nelle quali lo stesso interviene prima della notifica dell'avviso di accertamento - spontaneamente o su sollecitazione dell'ufficio, in modo slegato dall'esistenza di un obbligo - per apportare degli elementi utili al controllo, elementi che tendenzialmente sono tesi ad annullare o quantomeno a ridurre la pretesa dell'ufficio. Non sempre queste situazioni sono (o sono state) regolate da norme: a tale asserita facoltà del contribuente non

¹²² Si pensi il caso del terzo che si rivolga spontaneamente all'Amministrazione per fornire elementi nei confronti di un soggetto senza sapere che sia già sottoposto a controllo oppure al terzo che tramite una segnalazione influisca direttamente sull'iniziativa dell'Amministrazione di procedere a controllo.

corrisponde una generale disciplina dell'intervento, delle modalità del suo esercizio, né delle eventuali conseguenze in capo all'ufficio. A questo ultimo riguardo, occorre chiedersi, se possa nascere per l'Amministrazione l'obbligo di considerare gli elementi introdotti dal contribuente ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento. Il problema si presenta, infatti, diametralmente opposto a quello riguardante la partecipazione del contribuente a seguito di richiesta dell'ufficio: nella partecipazione necessaria il contribuente è tenuto, sotto "penalità", a fornire dati ed elementi utili alla ricostruzione della propria posizione fiscale che ben possono essere a sé favorevoli ma che, tendenzialmente, poiché il fine dell'accertamento è la quantificazione del reddito prodotto che di norma si traduce nel relativo obbligo del versamento di imposte, sono a lui sfavorevoli¹²³; nella partecipazione facoltativa al contribuente è data facoltà di intervenire, ma non sempre a tale facoltà corrisponde l'obbligo dell'Amministrazione di facilitare l'intervento. Inoltre, occorre anche domandarsi se esista un obbligo dell'Amministrazione, qualora l'intervento si verifichi, di prendere in considerazione gli elementi apportati. In altre parole: l'Amministrazione è tenuta a considerare gli elementi introdotti in modo spontaneo dal contribuente ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento? E, qualora volesse discostarsene, è tenuta a darne motivazione nell'avviso di accertamento?

Queste domande erano già state poste dalla dottrina con riferimento a talune ipotesi nelle quali le norme ventilavano la possibilità di un intervento facoltativo del contribuente senza che vi fosse una disciplina riguardante le modalità e la valutazione degli esiti dello stesso. Il caso emblematico era dato dall'accertamento emesso con il metodo sintetico per il quale la ormai datata formulazione dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 600/1973 prevedeva che: «Il contribuente ha

¹²³ Occorre stare attenti a non cadere nell'errore di pensare che a fronte delle richieste dell'ufficio corrisponda fisiologicamente l'introduzione da parte del contribuente di elementi a suo carico. Ben potrebbe presentarsi l'ipotesi opposta nella quale il contribuente, a seguito di intervento necessario, apporti elementi utili a produrre l'archiviazione della propria posizione. Ed è proprio la disposizione relativa alle preclusioni probatorie, che stabilisce l'inutilizzabilità di elementi favorevoli in sede accertativa e processuale non prodotti durante l'istruttoria, che conferma questa ipotesi.

facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta». In quell'occasione l'assenza di una sanzione a carico dell'ufficio per la mancata valorizzazione degli elementi introdotti dal contribuente aveva fatto ritenere che non si potesse parlare di un obbligo dell'ufficio in tal senso¹²⁴. Si era anche osservato che, così ragionando, la norma dell'art. 38, comma 4, sarebbe stata *inutiliter data*, e auspicato la formulazione di una disciplina procedimentale della partecipazione che rendesse l'istituto realmente fruibile per il contribuente, attraverso la previsione espressa della nullità dell'avviso di accertamento emesso senza considerare gli elementi offerti.

Nel caso specifico dell'accertamento sintetico il legislatore ha messo mano alla norma, valorizzando l'intervento facoltativo del contribuente attraverso l'introduzione dell'obbligo del preventivo contraddittorio e, dopo l'ultima modifica ad opera del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, il testo, come lo conosciamo ora, così si presenta: «L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218».

Oggi, quindi, l'ufficio che procede alla determinazione del reddito attraverso il metodo sintetico ha l'obbligo di “sentire” il contribuente prima dell'emissione dell'avviso, nonché ha l'obbligo di avviare la procedura dell'accertamento con adesione. All'inosservanza di questi obblighi corrisponde la *sanzione* della nullità dell'accertamento. Tuttavia, vi sono delle questioni che sono rimaste irrisolte e che sono quelle, importantissime, legate alla congruità del contraddittorio offerto e alla valutazione concreta degli elementi introdotti dal contribuente.

In altre parole, la previsione dell'obbligo di convocare previamente il contribuente, che ha formalizzato, quindi, la partecipazione

¹²⁴ L. SALVINI, *La partecipazione, cit.*, 158 ss.

facoltativa, non ha risolto i problemi legati all'effettività di quel momento.

Ciò che la riforma legislativa ha assicurato è l'invito al contribuente ad intervenire nel procedimento al fine di apportare elementi utili alla definizione della posizione. Invito ad intervenire che potrebbe sostenersi essere legato alla necessità del contribuente di introdurre elementi a lui favorevoli. Nel caso in cui egli non ravvisasse la necessità di apportare elementi, l'invito potrebbe venire disatteso senza alcuna conseguenza in termini *sanzionatori*: alla mancata comparizione non sono legate infatti conseguenze sfavorevoli.

Ciò che la riforma ha, anche, assicurato è la nullità dell'avviso di accertamento emesso al buio nel caso in cui l'Amministrazione non proceda al preventivo invito.

Ma ciò che la riforma non ha assicurato - e che il nostro ordinamento per la sua fisiologia sembra non riuscire ad assicurare - è che una volta dato lo strumento dell'intervento, tale intervento si consumi in maniera efficace ed effettiva e cioè:

- che il contraddittorio inteso come spazio di difesa risulti congruo;
- che gli elementi introdotti dal contribuente vengano rilevati dall'Amministrazione, adeguatamente valutati e superati prima dell'emissione dell'avviso.

Ed è per questi motivi che sollevare in giudizio il vizio relativo al contraddittorio, ed alla sua *dimensione*, potrebbe non essere infrequente. Ci si potrebbe poi anche domandare se il vizio del contraddittorio debba riflettersi sul merito delle doglianze da ivi illustrare. In altri termini, se sia possibile eccepire la violazione del principio solo qualora il contribuente nello stesso contraddittorio avrebbe avuto degli elementi da introdurre tali da modificare l'esito del procedimento. Questa interpretazione, se adottata, porterebbe ad una netta sterilizzazione del vizio del contraddittorio inteso nella sua dimensione più formale, ancorché altamente garantistica.

5. Il valore probatorio degli elementi raccolti

Gli elementi raccolti durante le ipotesi di collaborazione o partecipazione facoltativa (documenti, atti, dichiarazioni) sono

utilizzati ai fini dell'accertamento. Dei tanti aspetti che concernono le delicate fasi di raccolta e valutazione, si vuole qui accennare al carattere delle dichiarazioni del contribuente e alla fruibilità delle prove irritualmente acquisite.

Le dichiarazioni del contribuente possono essere sostanzialmente di due tipi, spontanee o "provocate", nonché rese secondo due modalità: nel corso dei controlli sul campo o a seguito di questionari ed inviti.

Si intendono spontanee le dichiarazioni rese dal contribuente senza richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria, "provocate" quelle conseguenti a domande dell'Amministrazione. La non risposta a queste ultime può essere accompagnata da conseguenze, come si avrà modo di dettagliare nel capitolo relativo alla mancata collaborazione¹²⁵.

Ciò che in questa sede interessa è stabilire, non tanto le conseguenze delle mancate risposte, ma quale valore abbiano le risposte date dal contribuente.

Il primo problema che si pone è relativo alle risposte che contrastano con le *dichiarazioni* dei redditi o IVA presentate o con la contabilità tenuta (regolarmente) dal contribuente¹²⁶. Esso va affrontato sotto due aspetti: risposte che superano gli esiti del "dichiarato", aggiungendo nuova materia imponibile e risposte che rettificano *in minus* quanto già dichiarato.

Riguardo alle prime, non sembra che dal dettato normativo emergano ostacoli a considerare ai fini dell'accertamento i dati e le notizie prodotti dal contribuente: l'art. 38, comma 7, del D.P.R. 600/1973, prevede espressamente ad esempio la valorizzazione di tali dati ai fini della determinazione sintetica del reddito¹²⁷ così come l'art. 39, comma 1, lett. c) e d), stesso D.P.R., li prende in considerazione

¹²⁵ Qui si anticipa esclusivamente che, di norma, la mancata risposta rileva per le richieste effettuate sulla base di inviti e questionari, contenenti un particolare avvertimento sull'obbligo di risposta, mentre si ritiene difficile configurare tale obbligo durante le verifiche o gli accessi.

¹²⁶ Nel caso, infatti, della contabilità irregolarmente tenuta non vi sono ostacoli a disattenderla per qualsiasi ragione, comprese anche dichiarazioni verbali contrastanti.

¹²⁷ La procedura di determinazione sintetica del reddito è espressamente accompagnata dalla garanzia del contraddittorio obbligatorio, *ex* art. 38, comma 7, D.P.R. 600/1973.

per la determinazione del reddito di impresa e l'art. 54, comma 2, del D.P.R. 633/1972 per la rettifica della determinazione dell'IVA.

Sembra, pertanto, potersi affermare che le dichiarazioni "verbali o scritte" rese nel corso dei controlli possano superare per il loro carattere confessorio i dati indicati nelle *dichiarazioni* dei redditi o IVA presentate. La dottrina a tal riguardo ha messo in luce anche la singolarità di questa impostazione che consacra la prevalenza di detti elementi, forniti dal contribuente, sulla contabilità regolarmente tenuta, contrapponendo la tesi per cui gli elementi acquisiti durante la fase di controllo dovrebbero essere prevalenti in quanto provenienti da operazioni svolte dall'Amministrazione, che è soggetto terzo, esterno al contribuente¹²⁸.

Il carattere confessorio accompagna sia le dichiarazioni rese dal contribuente durante i controlli in ufficio, sia quelle rese durante le verifiche o gli accessi, nei quali le richieste dell'Amministrazione potrebbero trovare più semplice ingresso poiché non legate alle formalità descritte dalle norme sugli inviti e questionari¹²⁹. Per tale ragione il contribuente potrebbe sembrare assistito da minori garanzie. Va anche detto che almeno due considerazioni mitigano l'assunto: come si è già avuto modo di sottolineare¹³⁰, queste garanzie sembrerebbero legate all'aspetto delle conseguenze della mancata risposta anziché alla legittimità della richiesta; in secondo luogo, anche le dichiarazioni del tutto spontanee potrebbero rivestire carattere confessorio.

Un altro aspetto investe la possibilità di superare in sede processuale, o comunque successiva all'istruttoria, le dichiarazioni rese. A tal riguardo sembra potersi affermare che il contribuente potrà in giudizio sostenere e provare che le dichiarazioni rese nel corso del controllo siano infedeli.

¹²⁸ L. SALVINI, *op. cit.*, 181 ss.

¹²⁹ Vi è anche chi ha sostenuto che «le richieste di informazioni nel corso della verifica non solo [...] non offrono al contribuente le stesse garanzie delle richieste scritte, ma, in quanto dirette ed orali, appartengono ad una tipologia di poteri mai espressamente attribuiti dalla legge all'A.F. se non con il fine di consentire al contribuente di offrire prove a sé favorevoli». Così L. SALVINI, *op. cit.*, 185.

¹³⁰ Cap. II, par. 3.

Quanto alle dichiarazioni favorevoli introdotte durante i controlli, si ritiene che le stesse debbano essere prese in considerazione dai funzionari e debitamente valutate anche alla luce dell'ulteriore materiale probatorio acquisito.

Il secondo aspetto da approfondire riguarda la possibilità che la collaborazione del contribuente durante il controllo sani delle eventuali irregolarità commesse dall'Amministrazione finanziaria. Ci si può riferire ad esempio a eventuali carenze di tipo autorizzativo durante i controlli sul campo¹³¹. La risposta, in questi casi, può essere positiva a due condizioni: che i dati, le notizie e i contributi vengano forniti dal contribuente in piena libertà, senza costrizione e inganno e che il soggetto abbia la disponibilità giuridica degli elementi offerti. Di conseguenza, il consenso non dovrà essere viziato da violenza, errore e inganno e non potranno essere forniti dati ad esempio coperti da segreto¹³².

Ci si chiede, inoltre, cosa potrebbe accadere se il consenso venisse ritirato in un secondo momento. Occorre distinguere le ipotesi di ritiro del consenso nelle more dell'istruttoria, da quelle di ritiro durante l'accertamento o il contenzioso. Ad avviso della scrivente, dovrebbe ammettersi la possibilità di ritirare il consenso solo durante l'attività istruttoria, di modo che resti impregiudicata la possibilità all'Amministrazione di colmare altrimenti eventuali irregolarità commesse. Soluzioni diverse, che ammettessero il ritiro del consenso successivamente alla notificazione dell'avviso di accertamento o nella fase processuale, rivelerebbero una grave violazione del principio di buona fede.

¹³¹ Il problema, che qui poniamo dal lato del contribuente, è speculare a quello che può verificarsi nei confronti degli accessi presso terzi, per i quali si rimanda alla sede opportuna di trattazione.

¹³² G. VANZ, *Art. 32, cit.*, 187 ss.; A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario, cit.*, 177, ove afferma che: «sul piano giuridico e operativo, la legittimità di acquisizione di dati in casi non previsti dalla legge è legittima solo se risulta effetto di un consenso *libero e informato* del contribuente. Tale è, di regola la consegna (o risposta) *spontanea* (non richiesta) o la consegna richiesta ma con l'espresso avvertimento del fatto che essa è pienamente libera, frutto di consenso e la cui omissione non può determinare alcuna conseguenza legale».

Sezione II *Il terzo*

6. *Ipotesi di collaborazione del terzo*

Che si tratti di partecipazione o collaborazione, il terzo¹³³ nel procedimento tributario viene coinvolto in molteplici occasioni: basti pensare alle disposizioni che lo vedono destinatario di specifici obblighi informativi o che prevedono l'acquisizione presso lo stesso di elementi di prova. In altre parole, il coinvolgimento del terzo abbraccia tutti i casi in cui la ricerca di prove della capacità contributiva viene ad interferire con soggetti estranei alla ricchezza¹³⁴.

Ci si potrebbe domandare se l'esistenza di norme ordinarie che prevedono il coinvolgimento del terzo nella lotta contro l'evasione e, più specificatamente il suo apporto nella fase dell'istruttoria, possa o meno trovare adeguata giustificazione e copertura costituzionale.

E' possibile osservare che la nostra Carta costituzionale tutela alcuni diritti fondamentali che possono venire incisi dalle indagini fiscali. Il fondamento dell'aggressione nei confronti del contribuente potrebbe rinvenirsi nell'attuazione del dovere di concorrere alla spesa pubblica fissato dall'art. 53 Cost. Non molto agevole sembrerebbe trasporre questa giustificazione in capo a chi, come il terzo, non è portatore di propria capacità contributiva. In realtà, si è osservato come l'art. 53 Cost. non si occuperebbe di fondare in via diretta gli oneri e obblighi formali neanche del contribuente, inteso in senso lato¹³⁵. Essi, in quanto strumentali, deriverebbero dal dovere di

¹³³ Per terzi si intenderanno tutti i soggetti diversi dal contribuente coinvolti nel procedimento ad eccezione di quelli "interni al rapporto ma estranei alla condotta", come i coobbligati per le imposte o concorrenti per le sanzioni. Si vedano S. MULEO, *Art. 52, cit.*, 489, G. TINELLI, *op. cit.*, 284.

¹³⁴ Così A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 142, che rileva come il coinvolgimento del terzo possa avvenire nelle diverse fasi del procedimento.

¹³⁵ Per una disamina approfondita sui rapporti tra le norme costituzionali e gli obblighi strumentali si veda G. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 11; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori*

solidarietà sociale imposto a tutti dall'art. 2 Cost. e dal principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Suffragano questa tesi alcuni indicatori come l'art. 14 Cost., che nello stabilire una deroga generale all'inviolabilità del domicilio, non è, alla lettera, limitato alla sfera del contribuente, segno che il costituente ha tenuto in debito conto la necessità di esperire delle indagini anche nei confronti o per il tramite di soggetti terzi¹³⁶.

Entrando nel merito del ruolo del terzo, può osservarsi come il suo apporto si configuri in termini di trasmissione di informazioni ed agevolazione dell'istruttoria. Riguardo agli obblighi di informazione, il nostro ordinamento¹³⁷ conosce due modalità di reperimento di dati: una, che si potrebbe definire "permanente", a carico di determinate categorie di soggetti ed avente ad oggetto categorie di dati individuati a priori ed un'altra, "puntuale", attivabile dall'Amministrazione finanziaria durante le singole istruttorie.

Sono relative alla prima, ad esempio, le disposizioni che impongono, *ex art. 36*, ultimo comma, D.P.R. 600/1973, ai soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza, nonché agli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, agli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie, di comunicarli secondo specifiche modalità, al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli e quelle del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, *Disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti*, 7 ss., che hanno, invece, ad oggetto i rapporti intrattenuti con banche, società di Poste italiane, intermediari finanziari, imprese ed organismi di investimento, società di gestione del risparmio, operatori finanziari, imprese di assicurazione ma anche amministratori di condominio, ordini professionali ed enti. Proprio con riferimento a

dell'Amministrazione finanziaria, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 915 ss. Da ultimo, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 143 - 145.

¹³⁶ Interrogativo ulteriore concerne l'ampiezza che l'intrusione nella sfera del terzo possa raggiungere, vedi par. 8.

¹³⁷ Al pari di quello spagnolo come dopo si vedrà, Cap. V, par. 3.1.

questa disposizione, il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 11, ha rafforzato l'obbligo degli operatori finanziari che, a far data dal 1 gennaio 2012, devono comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria tutte le movimentazioni che hanno interessato i rapporti ed ogni informazione necessaria ai fini dei controlli fiscali, compreso l'importo delle stesse operazioni finanziarie.

Fanno parte, invece, della seconda modalità di reperimento dei dati tutte le facoltà attribuite all'Amministrazione dalla legge, in particolare dagli artt. 32 del D.P.R. 600/1973 e 51 del D.P.R. 633/1972 inerenti il potere di esperire indagini nei confronti di soggetti diversi da quelli sottoposti a controllo. Esse sono di particolare interesse poiché è proprio in base a tali facoltà che l'Amministrazione, nelle more dell'istruttoria relativa ad una determinata posizione fiscale, può richiedere informazioni o effettuare accessi anche nei confronti di *terzi*.

Accanto, poi, alle ipotesi di partecipazione cosiddetta *obbligatoria* del terzo, ossia alle ipotesi di coinvolgimento previste dalla legge, vi è quella che potrebbe definirsi partecipazione *facoltativa*, costituita da tutte le occasioni nelle quali il terzo di propria iniziativa fornisce elementi utili all'Amministrazione.

Sciolte, seppur brevemente, queste premesse, ci si può ora dedicare alla disamina di alcune disposizioni ordinarie, l'art. 32 del D.P.R. 600/1973 e l'art. 51 del D.P.R. 633/1972¹³⁸.

L'art. 32 del D.P.R. 600/1973 tratteggia diverse ipotesi nelle quali il terzo è chiamato a intervenire in risposta alla facoltà dell'Amministrazione di:

- *inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati* (comma 4);

- *richiedere agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e*

¹³⁸ Per comodità di esposizione, ci sia consentito partire dall'art. 32 del D.P.R. 600/1973, ancorché temporalmente successivo all'art. 51 del D.P.R. 633/1972.

pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie (comma 5)¹³⁹;

- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali (comma 6);

- richiedere [...] ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti (comma 6 bis);

- richiedere [...] alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie¹⁴⁰, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del

¹³⁹ Il comma 5 specifica che «Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del n. 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie».

¹⁴⁰ Le parole sottolineate nel testo del comma 7) sono state aggiunte dall'art. 23, comma 24, lettera b), D.L. 6 luglio 2011, n. 98.

risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente (comma 7);

- richiedere [...] ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge (comma 7-bis);

- richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili dati, notizie e documenti 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 autonomo (comma 8);

- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi (comma 8-bis);

- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale (comma 8-ter).

Anche l'art. 51 del D.P.R. 633/1972 prevede forme collaborative simili a quelle appena esposte. In particolare:

- il comma 3), simmetrico al comma 8) dell'art. 32, prevede la possibilità di inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti e

professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori;

- il comma 4) contempla la possibilità di invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse¹⁴¹;

- i successivi commi 5), 6), 6-bis), 7 e 7 bis) riportano puntualmente le ipotesi normate agli speculari commi dell'art. 32 del D.P.R. 600/1973.

Completano le disposizioni summenzionate le norme relative alle modalità e ai termini che l'Amministrazione deve osservare nell'effettuare le richieste, valevoli sia nei confronti del contribuente sia nei confronti dei terzi. Ci si riferisce alla notifica dell'invito o richiesta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento e alla fissazione per l'adempimento di un termine non inferiore a quindici giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7), non inferiore a *trenta* giorni, passibile di proroga *per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi*. Una disposizione particolare attiene alle richieste di cui al secondo comma, numero 7), nonché alle relative risposte che, anche se negative, debbono essere effettuate esclusivamente in via telematica.

Segue il richiamo alle disposizioni relative all'inottemperanza agli inviti sulle quali occorrerà, invece, soffermarsi in maniera più distesa.

Anche le disposizioni relative agli accessi, ispezioni e verifiche contemplano l'eventualità che il terzo possa subire un'intromissione da parte dell'Amministrazione.

L'art. 33, comma 2, del D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità di effettuare accessi nei confronti delle pubbliche amministrazioni, degli enti indicati al comma 5 dell'art. 32¹⁴² nonché nei confronti degli

¹⁴¹ La formulazione della disposizione lascerebbe ad intendere la possibilità di effettuare indagini esplorative ossia iniziative che non siano necessariamente dirette all'accertamento di un soggetto individuato.

¹⁴² E cioè agli «organi ed alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società

operatori finanziari, limitatamente alla ipotesi in cui gli stessi non abbiano trasmesso entro il termine previsto i dati e le notizie richieste o l'accesso si renda necessario per rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte allorché l'ufficio abbia fondati sospetti a riguardo.

Più genericamente l'art. 52 del D.P.R. 633/1972, al quale l'art. 33 rimanda per le norme in materia di accessi, prevede la possibilità per l'Amministrazione di eseguire controlli sul campo al fine di *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.*

Data questa breve panoramica sui doveri di collaborazione a carico del terzo, occorre riflettere circa *l'individuazione* del terzo, ossia sull'esistenza di un collegamento tra soggetto controllato e terzo, e sul comportamento che il terzo deve assumere nell'istruttoria.

Da quest'ultimo profilo, emergono almeno due ordini di questioni. Il primo investiga sul *se* esistano *doveri* o *oneri* di collaborazione imposti dalla legge al terzo, sulla loro ampiezza e sulle relative conseguenze in caso di inerzia o ostruzionismo; il secondo sulla possibilità che le notizie e i dati raccolti presso il terzo possano, oltre che costituire elementi per fondare recuperi in capo al contribuente:

- essere utilizzate per un controllo diretto nei confronti del terzo stesso;
- essere utilizzate ai fini di un controllo verso un altro soggetto.

Un ultimo accenno andrà fatto alle conseguenze delle eventuali irregolarità commesse dall'Amministrazione durante il coinvolgimento del terzo e alle possibili forme di tutela.

7. La nozione di terzo rilevante

Alla luce delle norme riportate, verrebbe da affermare che non vi è un unico criterio per individuare i terzi chiamati ad intervenire all'interno dell'istruttoria.

ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi».

Ancorché, infatti, le disposizioni individuano alcuni soggetti tenuti a fornire dati e notizie in funzione della propria veste (notai, pubblici ufficiali) od in funzione dell'attività esercitata (banche, società di intermediazione finanziaria...), non sembra rinvenibile una sola linea comune. Ad un piano di tipo soggettivo, sembrerebbe aggiungersi un nesso di tipo oggettivo, che includerebbe qualsiasi soggetto legato o collegato in qualche modo al soggetto principale, vuoi perché ne ha intrattenuto rapporti propriamente di tipo commerciale - il riferimento va al comma 8) dell'art. 32 del D.P.R. 600/1973 che individua clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo o al comma 3) dell'art. 51 del D.P.R. 633/1972 - vuoi perché ne possiede notizie ed elementi significativi - il comma 4) dell'art. 32 richiama tutti i *contribuenti* che hanno trattenuto rapporti con un altro contribuente interessato dai controlli mentre il comma 8 *bis*) con la locuzione *ogni altro soggetto* sbaraglia ogni riserva.

La dottrina ha, pertanto, raggruppato in modo sistematico i terzi in tre categorie:

- *terzi che hanno particolari qualifiche*: organi e amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società di assicurazione, enti che effettuano pagamenti e riscossioni o che svolgono attività di intermediazione e gestione finanziaria, notai e uffici pubblici (uffici del registro, conservatorie dei registri immobiliari, ecc.) ai quali l'Amministrazione può chiedere dati e notizie relativi a determinati soggetti o categorie di soggetti;

- *contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili*, ai quali possono chiedersi dati e documenti relativi ad attività svolte nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;

- *soggetti privi di particolare qualifica*, categoria aperta e residuale, i quali assumono rilievo come possibili acquirenti di beni o servizi; ad essi possono essere chiesti atti e documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente, e possono essere chiesti chiarimenti relativi a tali rapporti¹⁴³.

Alcune precisazione si rendono necessarie in merito ai *rapporti*. La legge parla di rapporti intrattenuti senza specificarne la tipologia. Essi potrebbero avere diretta rilevanza fiscale, si pensi al caso classico del rapporto clienti/fornitori: attraverso i dati desunti dai clienti

¹⁴³ F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, cit., 73.

l'Amministrazione potrebbe agevolmente ricostruire il fatturato del fornitore nell'ipotesi di omessa registrazione di ricavi. Va detto che l'onere è già specificato dal comma 8 dell'art. 32 per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, tuttavia potrebbe essere esteso in forza dei nn. 4) e 8 *bis*) anche a tutti i soggetti non tenuti alla contabilità.

Viene però da pensare che non necessariamente si debba trattare di rapporti di natura propriamente fiscale. Potrebbe trattarsi di rapporti in qualche misura attinenti la sfera economica o finanziaria dalla quale ben potrebbero emergere dati che trattati o interpretati conducano poi a risvolti fiscali. Il caso normato è quello relativo agli elementi emergenti dai rapporti bancari, finanziari, di assicurazione regolati dai nn. 5) e seguenti, ampliati recentemente, a cui si riferiscono entrambi gli artt. 32 del D.P.R. 600/1973 e 51 del D.P.R. 633/1972.

Non solo. Potrebbe trattarsi anche di rapporti di tipo meramente personale, basti pensare al caso di documenti o scritture custodite da familiari o amici del soggetto controllato.

Pertanto, in tale materia, il piano di indagine si sposta dal rapporto o legame al tipo di informazioni richieste con l'unico limite che la domanda involga dati non meramente personali, ancorché basati su rapporti di tale natura.

8. Il coinvolgimento del terzo: attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria, doveri del terzo e garanzie del contribuente

Appurata l'eventualità per il terzo di essere coinvolto non volontariamente nell'istruttoria, occorre ora investigare in merito agli strumenti a disposizione dell'Amministrazione e sull'ampiezza dei doveri (e degli oneri) del terzo, che ben potrebbe essere tenuto a condotte attive o a tollerare l'attività dell'Amministrazione.

In prima battuta, viene da chiedersi se il terzo possa essere sottoposto allo stesso *trattamento* del contribuente soggetto a controllo, vale a dire se la sua sfera possa essere aggredita con la stessa intensità. Ancora una volta è la Costituzione, all'art. 3, a fornire un indizio di risposta: il principio di ragionevolezza stabilisce che sono accettabili obblighi o oneri in capo al terzo purché *proporzionati*,

cioè necessari all'attuazione del tributo e infungibili¹⁴⁴. In termini pratici, il coinvolgimento del terzo è legittimo se apporta un maggior vantaggio o un minor svantaggio all'istruttoria intesa sia in termini di convenienza dell'Amministrazione (ad es. può evitare lunghe e faticose ricerche alternative) o di disagio e vessazione del contribuente.

Detto questo, occorre verificare quali modalità istruttorie sono esperibili nei confronti dei terzi e i profili conseguentemente connessi.

Le modalità attraverso cui si esplicano i poteri di indagine dell'Amministrazione, come più volte accennato, possono essere raggruppate in due macro insiemi:

- i controlli in ufficio, che prevedono la possibilità di inviare richieste o di convocare soggetti presso le strutture dell'Amministrazione;

- i controlli sul campo, che prevedono la possibilità per l'Amministrazione di recarsi presso luoghi e strutture di altri soggetti.

Dalle disposizioni sopra esaminate appare chiara la facoltà dell'Amministrazione di inviare ai terzi richieste di trasmissione di dati e notizie, anche tramite la forma del questionario (comma 4 dell'art. 32, D.P.R. 600/1973 e comma 3 dell'art. 51, D.P.R. 633/1972), nonché di ordinare l'esibizione di documenti.

Nel silenzio delle norme, più problematico sembrerebbe, invece, ammettere la convocazione in ufficio di un soggetto terzo rispetto al controllo dell'Amministrazione. Nell'art. 32, comma 2, la comparizione è, infatti, prevista attraverso la possibilità di «invitare i contribuenti [...] a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti limitatamente all'accertamento nei loro confronti»¹⁴⁵. Una formulazione analoga si rinviene anche nell'art. 51, comma 2, del D.P.R. 633/1972, laddove si prevede la facoltà di «invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo

¹⁴⁴ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 145.

¹⁴⁵ Anche il comma 3 dello stesso articolo contiene la locuzione *invitare* ma poiché la formulazione del periodo esclude la comparizione («invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti») sembrerebbe non assimilabile all'ipotesi descritta al comma 2.

di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti»¹⁴⁶.

La non inclusione nelle norme della comparizione finalizzata ad acquisire dati, notizie e documenti relative ad un altro soggetto, o meglio finalizzate all'accertamento di un altro soggetto, sembrerebbe negare tale possibilità.

Quanto, invece, ai controlli sul campo, la formulazione del primo comma dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972, relativa agli accessi nei «locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460» finalizzati al recupero di elementi utili «per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni», sembrerebbe non distinguere tra contribuente e terzi, lasciando aperta la possibilità di applicazione della disposizione ad entrambi.

Va da sé che per l'accesso presso terzi i funzionari dell'Amministrazione finanziaria o i militari della Guardia di finanza dovranno essere titolari di valida autorizzazione. La legittimità dell'accesso andrà pertanto valutata in ogni suo aspetto, dalla concessione dell'autorizzazione sino alla sua "esternazione".

Le indicazioni contenute nel documento autorizzatorio costituiscono, invero, la garanzia di più immediato rilievo per il soggetto che subisce i poteri dell'Amministrazione, assolvendo la sua funzione di informazione sul contenuto dell'attività ispettiva concretamente attivata dalla Pubblica Amministrazione. Per tale motivo, la prassi di rilasciare autorizzazioni astrattamente e genericamente motivate è ritenuta illegittima¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Anche per il comma 4 dell'art. 51 che prevede la possibilità di «invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse» può spendersi la considerazione esposta nella nota precedente.

¹⁴⁷ Così G. VANZ, *L'autorizzazione del capo ufficio I.V.A. per l'esercizio delle attività previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/72*, cit., 312.

A questo fine, si deve allora in concreto valutare quale sia il limite, per i funzionari, nel corso dell'accesso, allo svolgimento di determinate attività istruttorie ed, in particolare, se essi possano compiere solo le attività ipotizzate nell'incarico, con la ampiezza oggettiva prevista in esso, o godano al contrario di maggiori facoltà operative.

L'ampiezza delle operazioni può essere misurata avuto riguardo ai singoli poteri istruttori esercitati, alla dimensione della verifica (se generale, ossia finalizzata al controllo della posizione globale del contribuente, o parziale, concentrata su singoli tributi) che si riflette nei settori impositivi coinvolti, nonché ai soggetti nei cui confronti può svolgersi l'incarico.

Sorge pertanto legittima, in questi casi, la domanda se, autorizzata una verifica per singoli tributi o singoli atti o complessi di atti, possano trarsi elementi utili anche per accertamenti diversi, rispetto ad altri tributi o ad altri profili di indagine dapprima non considerati, o nei confronti di altri soggetti.

La soluzione può dipendere dalla funzione che si assegna alla lettera di incarico. Se si ritiene che essa abbia mera rilevanza interna all'Agenzia o all'ente preposto al controllo, non sembrerebbero esserci ostacoli nel riconoscere la legittimità dell'acquisizione di dati aventi oggetto tributi o atti o soggetti diversi. Se, al contrario, si ritiene più garantisticamente che la lettera di incarico sia limite di esercizio dei poteri degli operanti, la conclusione è ovviamente diversa.

Da un lato, la tesi sulla mera rilevanza interna si scontra con l'essere la lettera di incarico atto iniziale del procedimento e con la necessità di essere *ex lege* portata a conoscenza del destinatario. Dall'altro, lo scoglio della carenza di garanzie potrebbe essere superato provocando un contraddittorio sui nuovi profili emergenti.

Va rilevato che la giurisprudenza, ancorché oscillante, ha ammesso, per esempio, che, autorizzata la verifica alla ricerca di tracce di evasione in un periodo di imposta, sia consentito reperire e utilizzare tracce di evasione anche per periodi di imposta diversi¹⁴⁸ o che i dati

¹⁴⁸ Comm. Trib. Reg., Trentino-Alto Adige Bolzano, sez. I, 17 gennaio 2013, n. 3; Cass., sez. trib., 7 agosto 2009, n. 18155; Cass., sez. trib., 2 marzo 1999, n. 1728.

rilevati nell'accesso possano essere utilizzati nei confronti di terzi, sia che fossero fin dall'origine ivi ricercati, sia che siano scaturiti in modo imprevisto¹⁴⁹.

E' questo il caso dei dati riferibili a terzi e reperiti presso il soggetto sottoposto a controllo. Diversa è, invece, la situazione nella quale si dispone un accesso nei confronti dei terzi.

Con riguardo a questa casistica, aderente allo scopo della presente trattazione sulla collaborazione del terzo, ci si domanda se l'accesso presso il terzo debba essere autorizzato congiuntamente all'accesso presso il contribuente soggetto a controllo e se nella lettera di incarico, indirizzata ai funzionari e relativa all'accesso presso il contribuente *Tizio*, vada inclusa la menzione che sarà condotto anche un accesso verso il terzo *Caio*.

Il silenzio della legge e la molteplicità delle situazioni che possono concepirsi fanno propendere per una risposta negativa. Basti pensare che non necessariamente l'accesso presso il terzo segue ad un accesso presso il contribuente. Ben potrebbe essere predisposto a corredo di un controllo documentale eseguito in ufficio. L'interrogativo si sposta quindi sulla necessità o meno che il contribuente sia avvertito dell'esecuzione presso un soggetto terzo di un controllo finalizzato a reperire prove a suo carico. Sembrerebbe deporre in questo senso l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente laddove al secondo comma prevede l'obbligo di informativa al contribuente¹⁵⁰. E' pur vero che la disposizione, intesa alla lettera, riguarderebbe solo il caso del contribuente sottoposto a verifica fiscale. Se l'accesso è il mezzo per "entrare in un luogo", la verifica invece è una modalità istruttoria ben determinata. Per tale ragione, potrebbe *in primis* assumersi che l'eventualità delle informative si realizza solo qualora il contribuente sia sottoposto a verifica e non tutte le volte in cui si rende, invece, necessario un accesso legato, ad esempio, all'istruttoria condotta in

¹⁴⁹ In generale, sull'utilizzo di dati reperiti presso il terzo, Cass., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3590.

¹⁵⁰ «Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche».

ufficio. Più rigidamente, si potrebbe obiettare che la disposizione è indirizzata al solo contribuente destinatario della verifica e non contempla anche il caso dell'accesso del terzo esperito nelle more di una verifica.

Del resto non esiste un obbligo generalizzato dell'Amministrazione di avvisare il soggetto che si stanno effettuando dei controlli sulla sua posizione fiscale¹⁵¹.

Inoltre, occorre riflettere anche sull'eventualità che durante l'accesso presso il terzo possano emergere elementi indiziari nei confronti di altri soggetti non individuabili o non presi in considerazione nel momento della stesura dell'autorizzazione. Potrebbero verificarsi i seguenti casi:

- nell'accesso predisposto nei confronti del terzo relativo al controllo del contribuente *Tizio*, emergono elementi a carico di *Sempronio*;
- nell'accesso predisposto nei confronti del terzo relativo al controllo del contribuente *Tizio*, emergono elementi a carico del terzo.

Anche in questi casi occorrerebbe chiedersi se l'autorizzazione ad eseguire un accesso nei confronti del terzo per un controllo nei confronti di *Tizio* ricomprenda anche l'autorizzazione a reperire in loco elementi di *Sempronio* o addirittura elementi a suo carico. Il problema è speculare a quello sopra tratteggiato e riguardante il ritrovamento, durante un controllo diretto ad un determinato contribuente, di elementi riguardanti un terzo. Sembra, pertanto, possibile affermare che una volta avuta l'autorizzazione ad eseguire un accesso nei confronti di un soggetto, ancorché per un controllo diretto verso un altro, ogni elemento acquisibile, e quindi riferito anche ad un altro soggetto ancora, possa essere poi utilizzato ai fini accertativi, fermo restando il formale e distinto avvio di una autonoma attività ispettiva nei riguardi della attività o del soggetto cui la stessa è riconducibile¹⁵². Secondo la giurisprudenza a cui prima si accennava, che riconosce che in un accesso debitamente autorizzato sia possibile

¹⁵¹ Depone in questo senso l'esigenza dell'Amministrazione di mantenere un certo riserbo durante l'istruttoria, anche al fine di prevenire comportamenti ostruzionistici o mistificatori da parte del contribuente.

¹⁵² Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20 ottobre 1998 n. 1/360000, par. d).

l'apprensione di ogni singolo elemento, ancorché riferibile a un soggetto terzo, l'autorizzazione serve a tutelare la zona riservata di chi subisce l'accesso ma non a creare una sorta di "immunità" dalle indagini in favore di terzi¹⁵³. Si osserva infatti che «se fosse precluso agli organi verificatori - nel corso di accessi debitamente autorizzati - di prendere visione e, se del caso, acquisire atti e dati fiscalmente rilevanti nei confronti di terze persone (non menzionate nel provvedimento di autorizzazione), sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona»¹⁵⁴.

Muovendo da questo assunto, potrebbero sciogliersi anche le riserve legate all'ulteriore problema attinente all'esternazione delle operazioni di controllo a cui prima si accennava. Ci si chiede, infatti, se *Tizio* debba essere informato che durante l'accesso si reperiranno anche elementi riferibili a terzi o se il terzo debba essere avvisato dell'eventualità che possano emergere elementi a suo carico. Posto che è difficile immaginare che a priori l'Amministrazione possa elencare compiutamente *cosa* potrebbe reperire durante l'accesso, si conviene che la strada del successivo (ma preventivo rispetto all'eventuale emissione di un accertamento) contraddittorio sugli elementi emersi, se non soddisfacente, potrebbe assurgere a ragionevole soluzione. Ciò che, infatti, non va mai sacrificata è la possibilità di intervenire in qualche modo nei procedimenti a proprio carico e di contraddire sulle operazioni condotte o sugli elementi rilevati presso il luogo dell'accesso. Il problema si pone sia per il contribuente destinatario del controllo, che viene accertato attraverso elementi rinvenuti presso terzi, sia per eventuali terzi che potrebbero essere interessati da accertamento a seguito di elementi rinvenuti

¹⁵³ Il principio è stato espresso con riferimento all'autorizzazione all'accesso in luoghi di privata dimora ma si ritiene estensibile alle ipotesi nelle quali sia sufficiente anche la sola autorizzazione del superiore gerarchico: Cass., sez. I, 26 febbraio 2001, n. 2775; Cass., sez. I, 14 ottobre 1995, n. 10761. In senso opposto Comm. Trib. Centr., sez. XXV, 8 giugno 1993.

¹⁵⁴ Così affermato con riguardo ad una fattispecie relativa ad uno studio professionale, nella quale l'Amministrazione ha acquisito dati a carico dei clienti dello studio in discorso, Cass., sez. V., 12 ottobre 2005, 19837.

durante un accesso presso il contribuente sottoposto a controllo¹⁵⁵. Un rimedio che potrebbe apparire adeguato a risolvere entrambe le questioni consiste nel rilasciare al contribuente, o al soggetto verso il quale sono emersi elementi comprovanti violazioni, copia del verbale relativo alle operazioni condotte¹⁵⁶.

Non si ritiene, inoltre, necessario che la lettera di incarico che autorizza l'accesso presso il terzo individui nello specifico le ragioni del controllo nei confronti del contribuente, essendo sufficiente che il terzo sia genericamente informato circa l'esecuzione del controllo. Ciò corrisponderebbe a due interessi: quello dell'Amministrazione di mantenere il riserbo circa l'istruttoria e a quello del contribuente di mantenere un certo riserbo sulla propria posizione fiscale¹⁵⁷.

Da ultimo, ci sia consentita una breve chiosa sugli accessi presso i locali non destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali. Il comma 2 dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972 prescrive che tali accessi debbano essere assistiti da specifiche garanzie quali il rilevamento di gravi indizi di violazioni delle norme del decreto, la previa autorizzazione del procuratore della Repubblica e debbano essere eseguiti allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni. E' appena il caso di rilevare che mentre gli elementi probatori delle violazioni dovranno trovarsi nel domicilio del terzo, i gravi indizi di violazione delle norme tributarie dovranno essere attribuibili al contribuente soggetto al controllo.

Per tale ragione verrebbe da chiedersi se si possa configurare una disparità di trattamento tra il contribuente soggetto al controllo e il terzo. Se, infatti, il legislatore ha subordinato la possibilità di violare il domicilio ed "entrare in casa" del soggetto controllato alla presenza di gravi indizi di violazione delle norme tributarie, potrebbe sembrare

¹⁵⁵ La questione non sembra investire il caso in cui presso il soggetto terzo emergano elementi a suo carico, poiché egli sarebbe presente alle operazioni e potrebbe vigilare sulle stesse.

¹⁵⁶ Più in generale, sulle garanzie dello Statuto del contribuente e i terzi si veda A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 149 e ss.

¹⁵⁷ Corroborata tale tesi la disposizione dello Statuto del contribuente, art. 12, che impone che il contribuente sottoposto a verifica sia «informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda» ma nulla prescrive per i soggetti terzi.

discriminante, invece, *violare* il domicilio di un terzo che di quelle violazioni non si è reso colpevole. In realtà la *ratio* della norma non è sanzionare le violazioni ma garantire un fondamento all'iniziativa istruttoria che assicuri un adeguato temperamento di interessi. L'accesso non viene disposto allo scopo di punire, bensì al fine di accertare eventuali violazioni. La disposizione va, quindi, interpretata come diretta emanazione del principio di proporzionalità: i gravi indizi legittimano l'accesso al domicilio nei confronti di tutti i cittadini, senza distinzione, allorché si renda necessario per reperire le prove delle violazioni.

Tratteggiate le modalità attraverso le quali l'istruttoria può esplicarsi, occorre interrogarsi circa *cosa* il terzo sia chiamato a *fare* o *non fare* nelle more della stessa.

La facoltà dell'Amministrazione di richiedere dati e notizie fa sorgere in capo al contribuente il dovere di attivarsi per reperirli. Ci si chiede, tuttavia, quali limiti trovino tali doveri in capo al terzo. Tra gli estremi dei dati che possono desumersi dalla contabilità o dai documenti che fiscalmente il terzo è obbligato per legge a conservare e, all'opposto, tutti i dati che il terzo possiede in funzione della propria attività o di rapporti di tipo personale vi è un margine notevole. In assenza di parametri prestabiliti, occorre rifarsi ai canoni di ragionevolezza e proporzionalità e valutare le situazioni singolarmente. E' probabile che si chieda un maggior rigore al terzo al quale viene rivolta una richiesta riferita ad un unico soggetto anziché al terzo al quale vengano richiesti dati di intere categorie *ex* comma 5 dell'art. 32, D.P.R. 600/1973, poiché la risposta potrebbe richiedere un maggior impegno.

Quanto all'oggetto della richiesta, come sottolinea autorevole dottrina, risulta evidente che «l'attività investigativa nei confronti di terzi è indirizzata quasi esclusivamente ad acquisire documenti, o dati relativi a documenti; possono anche essere richiesti "chiarimenti" ma le dichiarazioni di terzi, che abbiano natura di testimonianza, non hanno ingresso nel processo tributario»¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Così F. TESAURO, *La prova, cit.*, 73 ss. In questo si differenziano le dichiarazioni del terzo da quelle del contribuente che hanno valore di confessione stragiudiziale, purché il verbale che le documenta sia stato sottoscritto dal contribuente.

Tralasciando per ora il profilo relativo alla testimonianza, che sarà approfondito nel prosieguo, occorre osservare che nei confronti del terzo non si profilano criticità circa l'obbligo di fornire dati e notizie *contra se*, ma potrebbero venire in evidenza problematiche relative alla tutela della riservatezza, del segreto professionale e difensivo. Il professionista ed il difensore potrebbero, infatti, trovarsi dinanzi alla necessità di eccepire il segreto per rifiutare la divulgazione delle informazioni richieste dagli organi preposti al controllo. La dottrina, che si è occupata di questo tema¹⁵⁹, ha evidenziato come si versi in un campo ove l'interesse alla tutela dell'attività professionale o difensiva vada temperato con l'interesse dell'inquirente. Per tali ragioni l'esistenza del segreto e la sua legittima eccezione in opposizione alle richieste dell'Amministrazione finanziaria andranno di volta in volta verificate tenendo conto di almeno due variabili: il soggetto nei confronti del quale il controllo è diretto (se verso il professionista o un suo cliente o assistito) ed il genere di documenti o informazioni richiesti. In merito alla prima, è stato osservato come nel controllo nei confronti del professionista l'eccezione relativa al segreto si dimostra cedevole. Con riferimento alla seconda, sembrerebbe potersi affermare la valida eccezione del segreto sugli elementi non necessari alla ricostruzione del fatto imponibile¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Sul tema del segreto professionale in materia di diritto tributario si confrontino E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, 280 ss.; A. MARCHESELLI, E. MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. it.*, 2011, 4, 967 ss.; G. FALSITTA, *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in *Giur. comm.*, 1976, 329 ss.; P. MUTTI, voce *Segreto professionale*, in *Dig. Pen.*, Vol. XIII, Torino, 1997, 125 ss.; L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 28 ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 254 ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 364 ss.; A. QUATTROCCHI, *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 253 ss.

¹⁶⁰ E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, 280 ss.

Le questioni sommariamente descritte potrebbero essere superate a monte dal valido consenso o autorizzazione del contribuente che liberasse il professionista dall'obbligo del segreto¹⁶¹.

9. *La partecipazione spontanea*

Finora abbiamo preso in considerazione l'ipotesi che il terzo venga sollecitato ad intervenire. Esiste, inoltre, la possibilità che il terzo offra spontaneamente elementi in suo possesso, anche sotto forma di segnalazioni rese in forma anonima. Trattasi di partecipazione non obbligata e volontariamente prestata.

Uno dei problemi che possono porsi riguarda l'eventualità che il comportamento del terzo superi gli obblighi di legge, valicando in tal modo i limiti imposti anche da altre norme di natura non tributaria, come ad esempio proprio quelle poste a tutela del segreto professionale del quale si è appena accennato.

Che sorte avrebbero gli elementi acquisiti dall'Amministrazione finanziaria? I dati forniti dal professionista che volontariamente tradisca il segreto professionale sarebbero utilizzabili ai fini dell'accertamento?

Quale sarebbe la tutela apprestata dall'ordinamento nei confronti del contribuente?

A ben pensarci, dal nostro punto di osservazione, il caso prospettato sembra poco differire dalla situazione in cui il professionista, invece, negligerentemente non opponga il segreto professionale. Siamo, infatti, di fronte a dei dati offerti da chi li detiene in conformità alla legge e ne dispone in un modo che può rilevare solo nei rapporti interni con il cliente.

Ed ancora, sempre ai nostri fini, la situazione potrebbe essere anche assimilabile al caso in cui un terzo legittimato a dare il consenso sani una violazione istruttoria commessa dall'Amministrazione, quale, ad esempio, un accesso effettuato senza debita autorizzazione. Si tratta, se non ci si inganna, di violazioni di rapporti fiduciari tra contribuente e terzo che rimangono estranee ed irrilevanti per il diritto tributario.

¹⁶¹ A. MARCHESELLI, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. it.*, 2011, 4, 967 ss.

Anche in passato queste situazioni non hanno ricevuto una piena tutela, basti pensare alle incoerenze di fondo che governavano le norme relative al segreto bancario, oggi non più esistente.

Gli artt. 35, comma 3, del D.P.R. 600/1973 e 51 *bis*, comma 2, del D.P.R. 633/1972¹⁶², ora abrogati, prevedevano, infatti, l'impossibilità per l'Amministrazione di rilevare durante i controlli dati diversi da quelli relativi al contribuente sottoposto ad indagine ma ammettevano la possibilità, in deroga al segreto bancario, di utilizzare i dati di terzi forniti spontaneamente dal contribuente *sottoposto a controllo* o autonomamente dalle aziende e istituti di credito.

Una diversa modalità di partecipazione spontanea, spesso utilizzata per valicare i limiti del segreto, è, come prima si accennava, fornire notizie in modo anonimo. Al riguardo va detto che le stesse, così come nel processo penale, non hanno valenza di prova in sé, ma possono determinare l'Amministrazione a svolgere ulteriori indagini o come fonti di innesco. Per esempio possono dimostrarsi rilevanti, o in alcuni casi addirittura decisive, durante la fase dell'iniziativa, nella quale spetta all'Amministrazione scegliere le posizioni da assoggettare a controllo.

In merito alle eventualità sopra descritte, è opportuno chiedersi a quali fini l'Amministrazione possa utilizzare gli elementi offerti spontaneamente dal terzo.

Intanto, va detto che l'art. 39 del D.P.R. 600/1973, comma 2, sull'accertamento delle imposte sui redditi sembrerebbe autorizzare l'utilizzo degli elementi forniti in modo spontaneo per gli accertamenti di tipo induttivo ossia condotti «sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza» effettuabili qualora sussistano le condizioni per procedere utilizzando questo metodo. Anche nel caso di accertamento d'ufficio, eseguito ai sensi dell'art. 41 dello stesso D.P.R., l'ufficio nel determinare il reddito complessivo del contribuente può utilizzare elementi spontaneamente offerti.

¹⁶² «Con le richieste e nel corso degli accessi indicati nel primo comma non possono essere rilevati dagli uffici documenti, dati e notizie relativi a soggetti diversi dal contribuente. Tali documenti, dati e notizie sono tuttavia utilizzabili ai fini fiscali se forniti dal contribuente o, autonomamente, dalle aziende e istituti di credito».

Resta il problema della relativa utilizzazione fuori da questi due casi estremi. Poiché l'Amministrazione li acquisisce senza contrastare con divieti che la vincolino, da un lato, e senza esercitare poteri o azionare obblighi, dall'altro, il fatto che la acquisizione non sia espressamente prevista non pare ostare alla loro utilizzazione.

10. *Elementi reperibili presso terzi e relativo valore probatorio*

Il materiale probatorio reperibile presso terzi è generalmente di tipo documentale e consiste in *dati, notizie, documenti*, i quali a loro volta possono raccogliere anche *dichiarazioni* o *rivelazioni* del terzo. Nulla vieta poi che le esternazioni del terzo possano venire verbalizzate dagli stessi funzionari durante il controllo. Mentre i dati desumibili da una fattura che attesta l'operazione commerciale intercorsa tra terzo e contribuente non presentano per l'Amministrazione particolari difficoltà di valutazione che vadano oltre la loro genuinità, quelli relativi alle dichiarazioni, spesso accompagnati da giudizi o esternazioni del terzo, possono apparire di più difficile composizione.

Il primo aspetto da analizzare attiene alla valenza degli elementi raccolti nonché alla metodologia di accertamento legata al loro possibile utilizzo. Il secondo, riguarda il fine a cui i dati elaborati possono tendere. Come anticipato in apertura del capitolo, più specificatamente, occorre chiedersi se gli elementi raccolti possano:

- essere utilizzati per ricostruire la situazione patrimoniale e reddituale del contribuente;
- essere utilizzati per un controllo diretto nei confronti del terzo stesso;
- essere utilizzati ai fini di un controllo verso un altro soggetto.

Non va sottaciuto, infatti, che ben potrebbe presentarsi l'ipotesi in cui l'Amministrazione, nelle more di un istruttoria che coinvolge il terzo e relativa ad un controllo nei confronti di Tizio, rilevi degli elementi riguardanti il terzo stesso, Caio, o un altro contribuente, Sempronio.

Tornando alla rilevanza probatoria, come accennato, sul materiale "documentale" offerto dai terzi, scevro da giudizi o commenti, non sembrano annidarsi questioni particolari, se non quelle legate alla possibile contraffazione o falsificazione dello stesso. Sciolta la riserva

sulla genuinità, non sembrano, poi, esserci limiti all'ammettere e valutare il documento alla stessa stregua di un documento fornito dal contribuente, o da un suo delegato, o reperito direttamente dall'Amministrazione finanziaria tramite accesso¹⁶³.

Più problematica è invero l'indagine circa la valenza da attribuirsi alle dichiarazioni rese da terzi, introdotte in forma documentale nel procedimento e nel processo, anche in considerazione del divieto imposto in sede processuale circa la prova testimoniale¹⁶⁴, di cui si cercherà di dare breve conto.

Quando si parla di dichiarazione di terzi, ci si riferisce per lo più a quelle dichiarazioni raccolte dagli organi verificatori e, di prassi, riportate nei verbali di contraddittorio, di acquisizioni dati e notizie o nel processo verbale di constatazione. Le dichiarazioni possono avere svariati contenuti: possono essere risposte a domande puntuali poste dall'Amministrazione o enunciazioni volontarie. Possono tuttavia anche derivare da atti non direttamente collegabili al controllo in corso¹⁶⁵ o da circostanze del tutto slegate¹⁶⁶. In tutti i casi citati sono dichiarazioni che vengono poi trasfuse o riportate nel conseguente avviso di accertamento, vuoi in maniera integrale, vuoi attraverso una motivazione *per relationem*.

Si tratta, per lo più, di dichiarazioni *contra* il contribuente passibili di venire utilizzate ai fini dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Esiste, tuttavia, la possibilità che le dichiarazioni di terzi siano, all'opposto, favorevoli al contribuente ed

¹⁶³ Anzi, proprio la provenienza *dal terzo*, che non dovrebbe avere interesse al rapporto di imposta contestato, potrebbe essere indice della veridicità dei dati. Tale garanzia viene, poi, rafforzata quando i dati derivano da particolari categorie di soggetti come i notai o le pubbliche amministrazioni.

¹⁶⁴ La prova testimoniale è la narrazione dei fatti della causa compiuta al giudice nel corso del processo con determinate forme e da soggetti terzi che non sono parti del processo stesso. Si veda C. MANDRIOLI, *Corso di Diritto Processuale Civile*, II, 2012, 290 ss.

¹⁶⁵ E' il caso, ad esempio, di dichiarazioni rese dal terzo durante istruttorie aventi ad oggetto altri soggetti.

¹⁶⁶ Pensiamo a una dichiarazione a seguito di un'intervista legata alle preferenze sui viaggi durante la quale un soggetto fornisce i dati delle sue abituali strutture o partner di riferimento.

è, in maggior misura, con riguardo a queste ultime che ci si è interrogati sulla loro ammissibilità. E' stata la nota vicenda costituzionale sui rapporti tra processo tributario e prova testimoniale, alla quale occorre fare un breve cenno, a prestare l'occasione.

10.1. *Prova testimoniale e dichiarazioni di terzi: due istituti a confronto*

La prova testimoniale viene accolta con certa diffidenza non solo nel diritto tributario ma anche in altre discipline, prima fra tutte, quella civilistica, nella quale la stessa sconta una restrizione¹⁶⁷ che viene

¹⁶⁷ Nella disciplina civilistica la prova per testimoni è così scandita: l'art. 2721 del c.c. ne fissa il limite di valore di ammissibilità (euro 2,58), lasciando all'autorità giudiziaria la possibilità di consentire la prova oltre detto limite, tenuto conto della qualità delle parti, della natura del contratto e di ogni altra circostanza. L'art. 2722 c.c. stabilisce l'inammissibilità della prova qualora la stessa abbia per oggetto patti aggiunti o contrari al contenuto di un documento, per i quali si alleggi che la stipulazione è stata anteriore o contemporanea. Sui patti posteriori (aggiunti o contrari) al contenuto del documento, l'art. 2723 c.c. stabilisce che l'autorità giudiziaria possa consentirla soltanto se, avuto riguardo alla qualità delle parti, alla natura del contratto e a ogni altra circostanza, appaia verosimile che siano state fatte integrazioni o modificazioni verbali. Il seguente art. 2724 c.c. si occupa di ammettere, in ogni caso, la prova testimoniale al verificarsi autonomo di una delle tre circostanze:

1) *quando vi è un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato;*

2) *quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta;*

3) *quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova.*

E', poi, l'art. 2725 c.c. a negare cittadinanza alla prova testimoniale, salvo che si verta nell'ipotesi descritta dal n. 3 dell'art. 2724 c.c., per gli atti per i quali è richiesta la prova per iscritto o la forma scritta. Una norma di chiusura, l'art. 2726 c.c., prevede che le disposizioni stabilite per la prova

giustificata con la sfiducia del legislatore nei confronti di testi compiacenti o interessati, nonché con il pericolo di deformazioni inconsapevoli nello sforzo di ricordare e riferire avvenimenti del passato¹⁶⁸. Ed è anche per questo motivo che il legislatore lascia al giudice ampia libertà di apprezzamento della prova testimoniale, ponendo, tuttavia, numerosi limiti in ordine al suo impiego¹⁶⁹.

Per il diritto tributario, ove il rischio di avere testi compiacenti aumenta, l'avversione è ancora più sentita, ed è lo stesso art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, ad introdurre il divieto espresso del giuramento e della prova testimoniale nel processo¹⁷⁰. La *ratio* dell'esclusione di questi due mezzi istruttori va ricercata essenzialmente nella natura prettamente documentale nonché nell'esigenza di speditezza del processo che verrebbe appesantita dalla non semplice acquisizione e valutazione di detti mezzi di prova e nell'esclusione dal processo tributario di ogni forma di prova legale, come, per l'appunto, il giuramento e la prova testimoniale tipica, così come disciplinata, quest'ultima, dagli artt. 2721 ss. c.c. e dagli artt.

testimoniale dei contratti si applicano anche al pagamento e alla remissione del debito.

¹⁶⁸ P. SCHLESINGER – A. TORRENTE, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2011, *passim*.

¹⁶⁹ Limiti riscontrabili anche nella disciplina processual-civilistica. Ne è esempio, l'art. 244 c.p.c. che dispone che la deduzione della prova per testi non deve avvenire in modo generico ed impreciso, dovendo essere fatta mediante l'indicazione specifica dei fatti da provare al duplice scopo di consentire al giudice la valutazione in ordine alla rilevanza della prova ed alla controparte la preparazione di adeguata difesa. Si veda Cass., sez. III, 24 febbraio 1987, n. 1938, Cass., sez. II, 11 ottobre 1989, n. 4056; Cass., sez. lav., 20 aprile 1995, n. 4426.

I capitoli di prova, inoltre, devono avere ad oggetto fatti obiettivi e non apprezzamenti personali, al fine di evitare che la prova testimoniale possa tradursi in una interpretazione del tutto soggettiva o indiretta o in un apprezzamento tecnico o giuridico del fatto. Nello stesso senso possono essere lette le disposizioni che escludono la possibilità di testimoniare alle persone aventi nella causa un interesse che potrebbe legittimare la loro partecipazione al giudizio (art. 246 c.p.c.).

¹⁷⁰ Divieto in passato stabilito dall'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

244 ss. c.p.c.¹⁷¹. Prima precisazione che si impone è che tale disposizione è circoscritta al processo e a quella che viene definita prova per testimoni. Per la testimonianza o, più in generale, per le dichiarazioni di terzi rese in altri ambiti come si dirà oltre, valgono diverse considerazioni.

Sulla costituzionalità del divieto, con riferimento agli artt. 3, 24 e 111 Cost. - si preannunciava - ha già avuto modo di pronunciarsi la Consulta che, da ultimo, con sentenza del 21 gennaio 2000, n. 18¹⁷², ha affermato l'infondatezza della questione sollevata dai rimettenti che sostenevano che «l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario determinerebbe la lesione del principio di eguaglianza, e la conseguente violazione del diritto di difesa, in danno di quella tra le parti del processo che si venga a trovare nella necessità di avvalersi della prova testimoniale per dimostrare un fatto rilevante ai fini della decisione, non suscettibile di essere diversamente provato».

La Corte ha rigettato la questione in quanto non risulterebbe violato il principio di eguaglianza delle parti del giudizio «che, in relazione a tale disposizione, sono poste in condizione di “parità delle armi”», non sarebbe ravvisabile alcuna discriminazione rispetto ad altri ambiti in relazione alla “spiccata specificità” del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, sia alla tipologia del processo tributario, essenzialmente scritto e documentale e non sarebbero rilevabili contrasti con l'ammissione delle dichiarazioni dei terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale «in quanto dette dichiarazioni hanno mero valore indiziario, mentre il giudizio tributario può fare uso di poteri

¹⁷¹ In questo ultimo senso, C. GLENDI, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 9, 741.

¹⁷² Nello stesso senso Corte cost., ord. 2 dicembre 2004, n. 375; Id., ord. 3 luglio 1998, n. 249; Id., ord. 8 luglio 1992, n.328; Id., ord. 10 gennaio 1991, n. 6; Id., ord. 23 febbraio 1989, n. 76; Id., ord. 10 dicembre 1987, n. 506. Successiva alla sentenza del 2000 è Corte cost., 27 luglio 2001, n. 324, che, trattando dell'esclusione del potere di disporre l'accompagnamento coattivo dei terzi, si pronuncia in via mediata sul divieto.

inquisitori su base imparziale, rinnovando o integrando l'attività istruttoria svolta dall'ufficio»¹⁷³.

¹⁷³ Sulla legittimità costituzionale del divieto di prova testimoniale molti autori hanno espresso perplessità. Senza alcuna pretesa di esaustività si richiamano F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 170; ID., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, 88 ss.; ID., *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 2000, Agg., 575 ss.; F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, I, 11 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1630 ss.; F. BATISTONI FERRARA - B. BELLÉ, *Diritto tributario processuale*, 2006, 70 ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 429 ss.; L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 73 ss.; S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1263; R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, 550 ss.; ID., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 1988, 507 ss.; F. MOSCHETTI, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, 18 ss.; ID., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837; E. MANZON, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 1134 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, 164 ss.; A. COMELLI, *Commento all'art. 7*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, 74 ss.; A. AMATUCCI, *Le dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2000, 30, 2181 ss.; S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.*, 2002, 1989 ss.; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 395 ss.; A. MARCHESELLI, *L'indeffettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 22, 2010, 1776 ss.; ID., *Asimmetrie nel diritto alla "prova" tra Fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. trib.*, 2007; ID., *Contraddittorio e parità delle armi per un giusto processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2006, 730; ID., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II; ID., *Testimonianza scritta e*

Proprio quest'ultimo inciso riveste importanza ai fini di cui si discute in questa sede. La Corte costituzionale infatti, dopo aver esaurito la questione sulla costituzionalità dell'art. 7 del D.Lgs. 542/1996, si è profusa in dichiarazioni circa l'utilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, e, quindi, *rese al di fuori e prima del processo*, che non contrasterebbero con il divieto suesposto, poiché profondamente diverse dalla prova testimoniale «che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio»¹⁷⁴.

deposito di documenti in appello, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2695 ss; F. PISTOLESI, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 2360 ss.; P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, II, 567 ss.; ID., *Manuale di diritto tributario - il processo tributario*, Milano, 2005, 176-180; A. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 1, 90 ss. Di segno contrario, in ragione della struttura e della connotazione della fase istruttoria nel processo tributario, da ultimo, C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 947 ss.; ID., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1117 ss.

¹⁷⁴ A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, nota a Cass., sez. V, 17 giugno 2008, n. 16348, in *Rass. trib.*, 2008, 6, 1685 ss.: «il citato comma 4 dell'art. 7 non vieta in generale 'il giuramento e la testimonianza', bensì 'il giuramento e la prova testimoniale', che tecnicamente è quella assunta (ex artt. 244 e seguenti del codice di procedura civile), nel processo, dinanzi al giudice e previa lettura della formula di rito». In giurisprudenza, *ex multis*, Cass., sez. V, 26 marzo 2003, n. 4423, ove si legge che: «Se è vero che nel processo tributario non sono ammesse le testimonianze è però anche vero che la giurisprudenza ammette pacificamente che possano essere introdotte nel giudizio dichiarazioni extraprocessuali, e non vi è motivo - specie in un sistema processuale fondato sulla parità delle parti - per limitare simile rilevanza alle dichiarazioni rese all'ufficio finanziario o alla Guardia di Finanza (Cass. 25 gennaio 2002, n. 903; Cass. 6 novembre 2002, n. 15538)», in *Rass. trib.*, 2003, 4, 1410 ss., con nota di A. VIGNOLI, *I poteri istruttori delle*

Inoltre, la Consulta si è spinta ad osservare che non sarebbe comunque rintracciabile un contrasto con il principio di eguaglianza, né con il diritto di difesa del contribuente, nell'ipotesi in cui le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovassero ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non possa avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale. E la ragione risiederebbe nel loro valore probatorio, che è, per la Consulta, quello di «elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi"».

Da ultimo la Corte Costituzionale ha sottolineato come i principi espressi non costituiscano un limite al contribuente per contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, il quale potrà rivolgersi al giudice tributario che «ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546

Commissioni come rimedio agli squilibri processuali derivanti dal divieto di prova testimoniale; Cass., sez. V, 15 novembre 2000, n. 14774: «Invero, il divieto di ammissione della "prova" testimoniale nel giudizio innanzi alle commissioni tributarie, sancito dall'art. 37, quarto comma, D.Lgs. 31 dicembre 1992 (che riproduce la disposizione analoga contenuta nell'art. 35, sesto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere nel processo con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente (art. 32, primo comma, n. 8, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 51, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)». Si vedano ancora Cass., sez. V, 19 giugno 2009, n. 14290; Cass., sez. V, 25 marzo 2009, n. 7153.

del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'ufficio».

La pari possibilità per il contribuente di introdurre nel processo dichiarazioni di terzi non è stata tuttavia espressamente riconosciuta dalla Corte costituzionale, ma è avallata dalla Corte di cassazione¹⁷⁵. A ben pensarci, percorrendo questa strada, si potrebbe aprire uno spiraglio al superamento del divieto imposto dal comma quarto dell'art. 7 succitato. Si ipotizzi, infatti, che, a fronte di dichiarazioni di

¹⁷⁵ Così in Cass., sez. V, 25 marzo 2002, n. 4269: «per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, per come riformulati nel nuovo art. 111 della Costituzione, lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale deve essere necessariamente riconosciuto anche al contribuente per garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa. Chiaramente, anche per il contribuente, tali dichiarazioni non potranno avere valore di prova, ma dovranno avere il valore di "elementi indiziari", che necessitano di essere valutati assieme ad altri elementi, non potendo da soli costituire il fondamento della decisione». Nello stesso senso le successive Cass., sez. V, 29 luglio 2005, nn. 16032 e 16032; Cass., sez. V, 16 luglio 2007, n. 11221. Da ultimo, Cass., sez. V, 5 dicembre 2012, n. 21813, con nota di A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 8, 637 ss.

In generale sulla questione si confrontino F. TESAURO, *La Prova*, cit., 73 ss.; ID., *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Atti del Convegno Acquisizione di conoscenza e utilizzabilità nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, 11 aprile 2002, Messina; A. COLLI VIGNARELLI, *Ambito di operatività dei poteri istruttori del giudice tributario (e connesso problema della prova e dell'onere della prova) in alcune sentenze della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 11, 1191 ss.; 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, 2, 53 ss.; S. FIORENTINO, *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese da terzi in processi verbali di constatazione*, in *Rass. trib.*, 1998, 5, 1430 ss.; A. AMATUCCI, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 214 ss.; A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 83 ss.

terzi prodotte dall'Amministrazione, il contribuente ne alleggi altrettante di segno opposto. Fermo restando che tali elementi indiziari non possono fondare da soli la decisione, sarà compito dei giudici utilizzare i poteri inquisitori conferitigli dal primo comma dell'art. 7 per verificare l'affidabilità delle dichiarazioni. Si renderà, pertanto, necessaria una convocazione delle *persone informate sui fatti* per una conferma o smentita delle dichiarazioni già rese. Con la conseguenza che tale *modus operandi*, ancorché distante dall'istituto sacramentale dell'esame testimoniale, potrebbe assurgerne ad approssimazione. La giurisprudenza non solo sembra seguire questa impostazione ma ammette l'aggiramento del divieto imposto dalla disciplina tributaria sulla prova testimoniale per il tramite dell'applicazione dell'art. 2724 c.c., condizionandolo alle ipotesi ivi delineate¹⁷⁶. Se è pur vero che sulla scorta della giurisprudenza comunitaria¹⁷⁷ - la quale, in materia di sanzioni amministrative tributarie, ha riconosciuto contraria ai principi del giusto processo la preclusione assoluta di mezzi di prova, qualora concretamente ritenuti necessari all'attuazione del diritto di difesa - è caldeggiata l'acquisizione di una maggiore sensibilità del giudice interno su questi temi, è altrettanto innegabile che nel nostro ordinamento sussiste un paletto difficilmente sormontabile costituito dal rigido divieto dell'art. 7.

Non solo, vi sono almeno altre due disposizioni che corrono nello stesso senso. La prima è costituita dall'art. 12, comma 1, delle Disposizioni preliminari del codice civile, che statuisce che «nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e nella intenzione del legislatore». E la lettera dell'art. 7 comma quarto nel suo essere cristallina non sembra ammettere repliche.

¹⁷⁶ *Ex multis*: Cass., sez. trib., 15 gennaio 2010, ord. n. 587; Cass., sez. V, 9 dicembre 2009, n. 25713; Cass., sez. V, 15 maggio 2008, n. 12201; Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21233; Cass., sez. V, 16 settembre 2003, n. 13605; Cass., sez. I., 29 maggio 1995, n. 10174.

¹⁷⁷ Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 novembre 2006, n. 73053 in *Rass. trib.*, 2007, 1, 216 ss., con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*.

La seconda è individuabile nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 che ammette il ricorso alle norme del codice di procedura civile solo per quanto non disposto dallo stesso decreto ed in quanto ad esso compatibile.

Fattor comune delle pronunce che ricorrono all'applicazione dell'art. 2724 c.c. è la carenza di motivazione circa lo stesso richiamo. In altre parole, la Cassazione sembra auto-esonerarsi dal compito di fornire una qualche giustificazione logico-giuridica per il ricorso alla disciplina civilistica individuandola semplicemente come "regola generale".

Non vi è chi non abbia messo in luce le criticità di detta operazione¹⁷⁸.

¹⁷⁸ «Tuttavia, così opinando, la Corte di cassazione non ha considerato che il codice civile non è fonte integrativa né del procedimento tributario (in cui, per ricordare i procedimenti maggiori, l'art. 70 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 richiamano, 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 r.D.L. 24 maggio 1926, n. 898) né del processo tributario (in cui l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 fa rinvio in assenza di previsioni, in quanto compatibili, alle norme del codice di procedura civile)», così S. MULEO, in *E' ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in *Corr. trib.*, 2010, 10, 745. Vicina è l'opinione di A. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, cit., 100-101: «I principi e gli istituti previsti dal codice civile, pur rappresentando un punto di riferimento certo e autorevole per l'interprete delle norme fiscali, anche in ragione della mancata realizzazione di un processo di codificazione nell'ambito dell'ordinamento giuridico tributario, nonché del suo innegabile carattere a-sistematico e frammentario, non possono, infatti, trovare diretta applicazione, sovvertendo regole dettate da esplicite norme fiscali che disciplinano determinate fattispecie. In caso contrario, il ruolo del diritto civile, non sarebbe quello di consentire, come accade per i principi generali del diritto amministrativo, l'integrazione di eventuali lacune rilevate nella normativa fiscale, condivisibile entro certi limiti, pur nella riconosciuta autonomia scientifica del diritto tributario e delle differenze ontologiche tra obbligazione tributaria e obbligazione civilistica, bensì rivestirebbe una posizione gerarchicamente sovraordinata, attribuibile al livello comunitario, ma non tra i diversi sistemi giuridici parti dell'ordinamento nazionale». Sull'argomento, e ancor prima della pronuncia

Una possibile via di fuga all'*impasse* testè segnalata potrebbe rinvenirsi nel ricorso al recente istituto della testimonianza scritta del processo civile (art. 257-*bis*, comma 8, del codice di procedura civile), ammissibile, secondo dottrina, nel processo tributario, *de iure condendo*, in parallelo con quanto già prevede l'art. 63, comma 4, del Codice del processo amministrativo¹⁷⁹. Ripercorrendo il ragionamento anzi delineato, si potrebbe dire che il D.Lgs. n. 546/1992, così come autorevolmente interpretato dalla Corte costituzionale, non esclude la prova testimoniale in forza di una preclusione, generalizzata, dei mezzi di prova fondati sulla scienza del terzo, ma in omaggio alla tradizionale impostazione documentale del processo tributario. Se tale impostazione poteva dirsi coerente in un ordinamento che conosce la sola prova testimoniale orale, con l'introduzione della testimonianza scritta si delinea un diverso scenario. Argomenti sistematici hanno infatti portato la dottrina a ritenere che si potrebbe tentare di ritagliare un'area del divieto dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 limitata alla testimonianza orale, sia perché essa era la testimonianza prevista al momento della introduzione del divieto, sia perché essa è l'unica testimonianza che stride rispetto alla *ratio* del divieto (carattere documentale del processo)¹⁸⁰.

della Corte costituzionale, M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 182, affermata l'applicabilità di alcune norme del codice civile nel diritto tributario, ammoniva circa la necessità di distinguere il caso dell'applicazione per espresso rinvio, da quella volta a colmare una lacuna dell'ordinamento tributario. In quest'ultimo caso, osservava «dovremo chiederci, in prima battuta, se effettivamente si tratti di lacuna [...] e, in caso affermativo, se la norma di diritto civile, data la sua "*ratio*", possa applicarsi per analogia. Possono darsi poi casi in cui l'applicazione della norma del codice è impedita, non dal fatto che la norma del codice non risulti suscettibile di estensione analogica, ma perché le peculiarità del diritto tributario pongono un ostacolo alla forza espansiva del principio codicistico».

¹⁷⁹ Così F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, 962.

¹⁸⁰ Inoltre, si è messo in luce come le disposizioni civilistiche potrebbero divenire «utili parametri di riferimento per introdurre anche nel processo tributario una sorta di regolamentazione dell'acquisizione delle informazioni di terzi ad instar per l'appunto di quanto previsto dai dati normativi appena

Le maggiori perplessità riguardano *in primis* il carattere “facoltativo” che nel processo civile riveste questo mezzo di prova alternativo alla tradizionale testimonianza orale. Inoltre l’art. 257-*bis* c.p.c. disciplina la versione scritta *per relationem*, appoggiandosi alla disciplina della testimonianza orale, inapplicabile, per quanto sopra sostenuto, nel processo tributario. Inoltre, sembrerebbe di difficile configurazione la previsione circa l’accordo delle parti come presupposto per l’ammissione della testimonianza scritta e l’integrazione attraverso la possibile successiva testimonianza orale, qualora il giudice ritenesse insoddisfacente quella scritta¹⁸¹.

Un altro aspetto ombroso delle pronunce prima richiamate è il porre sullo stesso piano prova per testimoni e per presunzioni.

Infatti in modo quantomeno sbrigativo in Cass., sez. trib., 15 gennaio 2010, ord. n. 587, viene enunciato il seguente assunto «ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti».

richiamati, in modo da poter convogliare all'esame del giudice informazioni dotate di opportune garanzie sulla provenienza (mediante i privilegiati adempimenti previsti appunto da detta normativa), un più alto grado di tipicità (con l'impiego di apposita modulistica) ed una maggiore selettività sul piano della rilevanza (magari attraverso la formulazione da parte dello stesso giudice tributario delle richieste informative rivolte ai terzi con riferimento a quanto forma oggetto di causa), così da evitare l'attuale non propriamente vigilata gestione «fai da te» delle informazioni di terzi che è dato riscontrare nell'ambito di giudizi di merito così come in oggi concretamente praticati», così C. GLENDI, *Nuova disciplina del processo civile di cognizione e processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, 36, 2954 ss.

¹⁸¹ Si leggano A. MARCHESELLI, *Testimonianza scritta*, *cit.*, 2695 ss.; A. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, *cit.*, 106, per il quale l’istituto della prova testimoniale è unitario e sarebbe, pertanto, sconveniente applicare al rito tributario soltanto alcune sue componenti tratte da quello processual-civilistico; L. TOSI, “*Testimonianza orale*” e “*testimonianza scritta*” nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, I, 761, il quale afferma che «in tanto si può ammettere la testimonianza scritta in quanto sia prevista la testimonianza orale, che in certo qual modo ne rappresenta il presupposto logico e sistematico, come per l'appunto avviene nel processo civile con gli artt. 244 ss. c.p.c.».

Il sillogismo celato dal principio di diritto sarebbe il seguente:

1. l'art. 2721 del c.c. limita l'ammissibilità della prova per testimoni ai contratti con valore dell'oggetto superiore alle vecchie 5.000 lire salvo le eccezioni sopra riportate;

2. l'art. 2724 del c.c. ammette il superamento di detti limiti in determinate circostanze;

3. l'articolo 2729 del cod. civ., comma 2 stabilisce che: «Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni»;

4. il superamento dei limiti per l'ammissione delle presunzioni è legittimato dal ricorrere delle circostanze previste in tema di prova testimoniale dall'art. 2724 c.c..

Il risultato a cui giunge la Corte di cassazione sembra però facilmente aggredibile posto che è indubbiamente riconosciuto che nel diritto tributario l'estensione dell'utilizzo della prova per presunzioni è ammessa con maggior ampiezza rispetto all'ambito civile.

Se da un lato l'applicazione della regola dell'art. 2724 c.c. sembra un chiaro esempio di invasione della disciplina civilistica in materia tributaria al quale possono però ricercarsi giustificazioni nelle caratteristiche del processo e, probabilmente nella sfiducia atavica verso questo particolare mezzo di prova nella materia, l'applicazione dell'art. 2729 c.c. costituisce un'incoerenza di fondo rispetto alle regole comuni in materia di accertamento.

Non solo, ma, al di là di tali indizi esteriori, è evidente, sul piano del fondamento razionale, che le ragioni che determinano l'ostracismo civilistico alle prove predette non ricorrono nel diritto tributario. Le limitazioni civilistiche hanno una *ratio* collegata alla circostanza che oggetto di prova sono *atti* e *contratti*, per i quali è agevolmente precostituibile, quando non imposta, la prova scritta. Tale presupposto non ricorre nel diritto tributario, dove si tratta di accertare *fatti* raramente documentabili (e, di solito, estranei alla sfera di controllo del Fisco).

A tutto ciò si aggiunga, come prima annunciato, che non esiste alcuna formalizzazione dei passi logici del ragionamento che ha condotto la Suprema Corte a tal risultato.

10.2. Dichiarazioni di terzi tra accertamento e difesa del contribuente

Quanto sopra evidenziato ha portato a distinguere nettamente la sorte riservata alla prova testimoniale nel diritto tributario da quella delle dichiarazioni di terzi.

A riguardo di queste ultime, occorre qui sviluppare due profili lievemente accennati: il primo riguarda la loro valenza ai fini accertativi; il secondo, l'estensione della possibilità di impiegare dichiarazioni di terzi favorevoli al contribuente.

Ci si chiede se le dichiarazioni di terzi possano avere rilevanza autonoma, e pertanto fondare da sole l'accertamento, o necessitano di essere corroborate da altri elementi.

Sulla scorta della sentenza della Corte costituzionale sopra richiamata, è possibile rinvenire un orientamento della Corte di cassazione volto ad ammettere tali dichiarazioni tra il materiale probatorio utilizzabile dal giudice, anche se con valenza di “meri argomenti di prova”, strumenti da soli non sufficienti, come prima si accennava, a fondare il convincimento del giudice, in mancanza di idonei riscontri obiettivi risultanti dal complesso probatorio acquisito al processo¹⁸².

¹⁸² Sulla non autosufficienza si veda Cass., sez. V, 11 marzo 2002, n. 3526 ove trovasi affermato che «le dichiarazioni raccolte dalla Guardia di finanza e da essa incorporate nel processo verbale di constatazione non sono testimonianze, [...] ma delle informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative che non hanno di per sé efficacia di prova. Ne consegue ulteriormente che esse non sarebbero di per sé sufficienti per conferire fondamento alla sentenza e che le Commissioni tributarie, oltre a controllare gli elementi che emergono dalle dichiarazioni, utilizzando i propri poteri istruttori, debbono basarsi anche su altre prove»; nello stesso senso Cass., sez. V, 13 febbraio 2009, n. 3569; Cass., sez. V, 21 aprile 2008, n. 10261, Cass., sez. V, 27 settembre 2007, n. 20353; Cass., sez. V, 19 giugno 2007, n. 14228; Cass., sez. V, 13 novembre 2006, n. 24200; Cass., sez. V, 19 aprile 2006, n. 9129; Cass., sez. V, 8 agosto 2003, n. 11994; Cass., sez. V, 15 aprile 2003, n. 5957; Cass., sez. V, 6 novembre 2002, n. 15538; Cass., sez. V, 25 marzo 2002, n. 4269; Cass., sez. V, 1 marzo 2002, n. 2992; Cass., sez. V, 25 gennaio 2002, n. 903. Per il merito, *ex multis*, Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, 7 ottobre 2003, n. 108, in *Boll. trib.*, 2003, 1657 ss.; Commissione tributaria regionale della Lombardia, 29 novembre 2000, n.

Ancor prima che nel processo, le medesime considerazioni possono svolgersi per la sede procedimentale, nella quale si ritiene che le stesse dichiarazioni non possono fondare da se sole il recupero di imposta, ma vadano vagliate dall'Amministrazione unitamente ad altri elementi¹⁸³.

E' in quest'ultima direzione che si è mossa la giurisprudenza di legittimità laddove, proprio sulla scorta della sentenza della Corte costituzionale, ha più volte affermato *in primis* che le risposte fornite da terze persone sono utilizzabili e, in merito alla loro valenza, hanno valore indiziario¹⁸⁴.

223, *ivi*, 2001, 1259; Commissione tributaria regionale di Perugia, 24 ottobre 2000, n. 526, in *Il Fisco*, 2001, 30, 10132 ss.; Commissione tributaria regionale della Lombardia, 24 agosto 2000, n. 260, *ivi*, 10141 ss.

Stessa sorte toccherebbe alle dichiarazioni di terzi acquisite nel giudizio Cass., sez. V, 5 settembre 2008, n. 22443; Cass., sez. V, 18 giugno 2008, n. 16477.

¹⁸³ Cass., sez. V, 18 giugno 2008, n. 16477: «Per quanto riguarda in modo particolare le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione, S.C. ha precisato che le stesse non hanno natura di testimonianza (quand'anche siano state, come nella specie, già rese in seno a procedimento penale), bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, "ex se", di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un'affermazione di responsabilità del contribuente in termini di imposta, potendo soltanto (come nella specie) fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato "aliunde" in sede di procedimento tributario (Cass. n. 3526 del 11/03/2002)». Nello stesso senso Cass., sez. V, 5 settembre 2008, n. 22443.

¹⁸⁴ La ragione va ricercata proprio nella differenza tra tali dichiarazioni e la prova testimoniale che soggiace a regole precise, mentre le prime sono espressioni acquisite senza alcun controllo o formalità e, pertanto, liberamente apprezzabili dal giudice.

Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4746, nella quale si legge che «L'utilizzabilità delle risposte fornite da terze persone ai questionari sottoposti dalla guardia di finanza non è affatto esclusa dalla giurisprudenza costituzionale citata dal ricorrente, che ne ha invece ammesso il valore indiziario, corroborabile dagli opportuni riscontri, nella specie legittimamente ravvisati nelle caratteristiche dell'impresa e nei dati contenuti nella documentazione extracontabile rinvenuta dalla polizia tributaria».

Nello stesso senso Cass., sez. V, 21 aprile 2008, n. 10261; Cass., sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1942, nella quale veniva ritenuto legittimo un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria nei confronti di istituto di formazione per la preparazione degli esami universitari, sulla base delle risposte fornite dagli studenti (clienti) dello stesso.

Cass., sez. V, 29 settembre 2005, n. 19114, aveva considerato le dichiarazioni di terzi come mero ulteriore riscontro, pronunciandosi in questi termini: «Per quanto, poi, attiene alle cifre rilevate dai questionari, pur essendo legittima la relativa acquisizione, occorre però rilevare che è principio consolidato della giurisprudenza di questa Corte ed il Collegio, nella specie, non ha ragione per discostarsene che: "In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza (quand'anche siano state rese in seno a procedimento penale), bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, "ex se", di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un'affermazione di responsabilità del contribuente in termine di imposta, potendo soltanto fornire un ulteriore riscontro, a quanto già accertato e provato "aliunde" in sede di procedimento tributario" (cfr., cass. civ. sentt. nn. 3526 e 4269 del 2002)». Nello stesso senso, Cass., sez. V, 6 novembre 2002, n. 15538.

Ancora in Cass., sez. trib., 8 agosto 2003, n. 11994, la Corte afferma che le dichiarazioni di terzi contenute nel processo verbale possono essere utilizzate nel procedimento, hanno valore probatorio degli elementi indiziari e possono essere contestate dal contribuente nell'esercizio del suo diritto di difesa. Nello stesso senso Cass., sez. V, 15 aprile 2003, n. 5957; Cass., sez. V, 25 gennaio 2002, n. 903. Inoltre, Cass., sez. I, 22 dicembre 1999, n. 14427, ha concluso nel senso che non sussiste violazione del principio del contraddittorio in caso di utilizzazione di dichiarazioni rese da terzi contenute nel verbale della Guardia di finanza, se tutti gli elementi raccolti dall'Amministrazione finanziaria fanno capo all'avviso di accertamento, che il contribuente deve essere in grado di contestare.

Alcune pronunce hanno, poi, evidenziato come le informazioni rese da terzi e immesse nei processi verbali di constatazione della Guardia di finanza acquisirebbero valore di prova documentale, col rango di atto pubblico, in ordine al fatto storico che sono state rilasciate, mentre, con riguardo al loro contenuto, quello di elementi indiziari non sufficienti da soli a comprovare i fatti esposti, potendo soltanto fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato "aliunde" in sede di procedimento tributario. *Ex multis*, Cass., sez. I, 17 dicembre 1994, n. 10855, ove si afferma che: «Fanno fede

Si pensi alle risultanze dei questionari compilati dai clienti del contribuente che costituiscono certamente un valido elemento indiziario a carico di quest'ultimo ma, da soli, non sono sufficienti a legittimare un accertamento presuntivo, essendo invece necessari ulteriori elementi corroboranti quali, ad esempio, l'esistenza di incongruenze tra i ricavi dichiarati e le caratteristiche strutturali dell'impresa, ovvero la non coincidenza delle movimentazioni bancarie con le fatture o, infine, il rinvenimento, in sede di accesso, di documentazione extracontabile.

Certo è che, dal punto di vista terminologico, il riferimento agli «indizi» è ambiguo. Essi possono, alternativamente, intendersi o come «presunzioni semplici» (più esattamente, il fatto noto da cui scaturisce la presunzione), ovvero come argomenti di prova. Nella prima accezione, si tratta di circostanze sulle quali, da sole, si potrebbe fondare il giudizio. Nella seconda, essi non potrebbero fondare da soli la decisione.

La questione non è di poco conto perché la differenza che intercorre tra presunzioni semplici e meri argomenti di prova si riflette anche nella possibilità per l'Amministrazione di condurre o meno l'accertamento utilizzando una data metodologia e condiziona le conseguenti difese del contribuente.

Tuttavia nell'incertezza alcuni punti fermi rimangono. Sembra difatti difficile ipotizzare un accertamento analitico contabile nel campo delle imposte dirette, *ex art. 39*, comma 1, lettere a), b) e c) e *ex art. 54* comma 1, nell'IVA, emesso sulla scorta di mere dichiarazioni di terzi¹⁸⁵. Poiché, infatti, tale metodologia prende a riferimento la contabilità ufficiale del contribuente e si concretizza nella riqualificazione delle risultanze sulla base di ragioni di diritto ovvero di situazioni di fatto, individuate dalle lettere a), b) e c) del comma 1 dello stesso art. 39, ne rende difficile configurare l'utilizzo. Discorso a parte, invece, per i documenti, che, sebbene offerti da terzi, ben

fini a querela di falso, infatti, le dichiarazioni su fatti o atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati mentre vanno dimostrati i rilievi o le infrazioni concernenti condotte dai verbalizzanti non direttamente percepiti».

¹⁸⁵ Per una definizione F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 219.

potrebbero portare all'emissione di un accertamento con il metodo analitico-contabile¹⁸⁶.

Il problema si sposta quindi sulle rimanenti metodologie, quella analitico-induttiva, ex art. 39, comma 1, lettera *d*), D.P.R. 600/1973, e art. 54, comma 2 e seguenti, D.P.R. 633/1972, e quella induttiva pura ex art. 39, comma 2, D.P.R. 600/1973, e art. 55, D.P.R. 633/1972¹⁸⁷.

Tralasciando in questa sede il dettaglio dei requisiti ulteriori e specifici per l'utilizzo dei due metodi, per quanto di interesse, si ricorda che la legge prescrive per il primo, la possibilità di rilevare l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti, mentre per il secondo permette la determinazione del reddito di impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria. Sembrerebbe chiaro come nella seconda tipologia la soglia di *precisione* richiesta all'Amministrazione finanziaria sia notevolmente abbassata.

Tuttavia è anche vero, come rilevato dalla dottrina, che gli accertamenti *induttivi* (o *presuntivi*) possono in realtà essere più o meno analitici a seconda del materiale a disposizione dell'Ufficio, come dopo si vedrà¹⁸⁸. Nonostante la lettera della norma indichi la determinazione del *reddito di impresa*, l'ufficio può ben limitarsi a una determinazione complessiva di alcune voci reddituali o dei soli ricavi o compensi¹⁸⁹. Per tale ragione talvolta è difficile affermare se la quantificazione del reddito sia avvenuta con tale criterio od in base all'art. 39, comma 1, lett. *d*) dello stesso D.P.R., cioè con il metodo analitico-induttivo, che è caratterizzato dall'aver come scopo naturale l'individuazione in maniera presuntiva dell'«esistenza di attività non dichiarate» o dell'«inesistenza di passività dichiarate». È agevole osservare, infatti, che tra l'estremo della ricostruzione presuntiva

¹⁸⁶ Non vi è infatti differenza nella valutazione ad es. di un registro contabile prodotto dal contribuente stesso o da terzi.

¹⁸⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 228-229; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2007, 312 ss.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 251 ss.

¹⁸⁸ Sul tema si tornerà nel Cap. III, parr. 3 e ss.

¹⁸⁹ Il riferimento è a A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 242.

dell'ammontare del *reddito di impresa* nel suo complesso e l'altro estremo della determinazione del *ricavo di una sola operazione* è compresa una serie indefinita di ipotesi intermedie. Ne sono esempi i casi di determinazione presuntiva dei ricavi sulla base di percentuali di ricarico: da un lato, essa è ricostruzione di attività non dichiarate (e per questo potrebbe farsi rientrare nel comma 1 dell'art. 39), dall'altro, di fatto, può determinare singole voci o tutta la contabilità (quantomeno rispetto alle categorie merceologiche cui si applica la percentuale) e avvicinarsi quindi all'ipotesi di cui al comma 2 dell'art. 39¹⁹⁰.

Al di là di queste considerazioni, occorre ancora poi interrogarsi se le dichiarazioni di terzi, poiché come prima si accennava non sembrano avere rilevanza autonoma, vadano corroborate da altrettante dello stesso segno. In altre parole ci si chiede se la quantità possa, in un campo come questo, fare la qualità¹⁹¹. Tale osservazione riecheggia, da un lato, il principio (proprio di antichi sistemi processuali), secondo il quale *unus testis, nullus testis* (un solo testimone non è sufficiente), dall'altro, la giurisprudenza penalistica in materia di collaboratori di giustizia (che ritiene necessarie plurime e concorrenti chiamate di correo).

Come rilevato in dottrina sembra, tuttavia, nella materia tributaria, discutibile sposare siffatto principio¹⁹². Se si adottasse la regola della necessità di dichiarazioni multiple si correrebbe il rischio di considerare più attendibili due dichiarazioni (magari meno circostanziate e promananti da soggetti meno indifferenti) di una sola dichiarazione (magari circostanziatissima e proveniente da soggetto

¹⁹⁰ Il problema della qualificazione non è di poco conto almeno per due ordini di ragioni. Il primo riguarda la valutazione della legittimità dell'accertamento che passa, per l'induttivo puro, attraverso l'esistenza di specifiche e tassative condizioni, ed invece, per l'analitico-induttivo, attraverso il riscontro di presunzioni qualificate.

¹⁹¹ Il tema è stato lambito dalla Corte di cassazione in una pronuncia nella quale rilevava come le dichiarazioni di terzo fossero multiple. Si veda Cass., sez. trib., 8 agosto 2003, n. 11994, con nota di A. Marcheselli, *L'efficacia probatoria dei dati bancari e delle dichiarazioni di terzi*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2004, 1, 30 ss.

¹⁹² A. MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria dei dati bancari e delle dichiarazioni di terzi*, cit., 30 ss.

indifferente) ovvero di una presunzione semplice, altrettanto plausibile che la sincerità del dichiarante.

Non va poi sottaciuto che nel nostro ordinamento simili limiti non esistono poiché è la discrezionalità del giudice di merito nella formazione del proprio convincimento che comporta la possibilità di scegliere il mezzo di prova che questi ritenga più attendibile, posta la mancanza di una gerarchia di efficacia dei mezzi probatori che imponga di privilegiarne uno piuttosto di un altro, con l'unico limite dell'adeguata e congrua motivazione¹⁹³.

In definitiva, poiché la valenza probatoria del materiale raccolto deve essere rimessa alla prudenza di chi ne entra in contatto, vuoi l'Amministrazione in sede procedimentale, vuoi il giudice in sede processuale, si auspica che simili operazioni vengano condotte seguendo canoni di buon senso e ragionevolezza, come, peraltro, suggerito anche nei documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria¹⁹⁴.

Occorre ancora fare cenno all'ipotesi in cui le dichiarazioni di terzi vengano acquisite al di fuori degli specifici poteri attribuiti dalle leggi d'imposta agli Uffici finanziari e alla Guardia di finanza cioè esorbitando le fattispecie descritte dalle norme. A tal riguardo l'Amministrazione finanziaria ha già avuto modo di precisare che «sotto il profilo della valenza probatoria, dichiarazioni acquisite al di fuori degli specifici poteri attribuiti dalle leggi d'imposta agli Uffici

¹⁹³ Trova applicazione il disposto dell'art. 116 c.p.c in base al quale «il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento».

¹⁹⁴ Nella circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20 ottobre 1998 n. 1/360000, parte II, cap. I, par. 7.5.4., l'ammonimento è espresso a chiare lettere: «In definitiva, poiché la verifica fiscale svolta in via ordinaria può indirizzarsi tanto nei confronti di soggetti esercenti arti e professioni, quanto nei confronti di persone fisiche non soggetti passivi I.V.A., nonché sfociare in un accertamento analitico o in un accertamento induttivo (o, per le persone fisiche, sintetico), la valenza probatoria di eventuali dichiarazioni verbali acquisite è necessariamente rimessa alla intelligente valutazione del direttore dell'attività ispettiva e dei componenti la pattuglia i quali, in relazione al quadro giuridico di riferimento, dovranno percepire a quali possibili utilizzi potrà essere destinato il lavoro investigativo da essi svolto, una volta che le relative risultanze siano pervenute all'ufficio investito della competenza all'accertamento».

finanziari e alla Guardia di finanza non saranno in nessun caso autonomamente suscettibili di essere utilizzate al fine di motivare l'accertamento, a prescindere da quanto circostanziate e numerose esse siano [...]. Ciò tuttavia, non vale a precludere in senso assoluto alla polizia tributaria la possibilità di raccogliere informazioni, dati e notizie da qualunque fonte. Da un canto, infatti, in caso di applicazione della procedura di accertamento induttivo, rimane indiscutibile il potere dell'Ufficio di rettificare la base imponibile e l'imposta sulla base dei dati e delle notizie "comunque raccolti"; dall'altro, se talune attività non acquisiscono autonoma rilevanza in sede di istruttoria ai fini dell'accertamento, possono nondimeno essere svolte, rientrando comunque tra quelle a carattere prettamente informativo, che ogni Corpo di polizia è abilitato a svolgere in via di principio generale»¹⁹⁵.

Vi è poi da affrontare il profilo relativo alle dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale a favore del contribuente. Come prima si accennava tali dichiarazioni - introdotte in forma documentale nel procedimento e nel processo - sono state ammesse dalla giurisprudenza di legittimità che ne ha riconosciuto l'indipendenza dall'istituto della prova testimoniale.

Mentre la Corte costituzionale si era espressa con riguardo alle dichiarazioni "sfavorevoli" al contribuente stabilendo:

- che non erano assimilabili alla prova testimoniale e che, pertanto, non ne scalfivano il relativo divieto;

- che non violavano il diritto di difesa del contribuente che, anche non potendo avvalersi della prova testimoniale, avrebbe potuto superarle con strumenti di segno contrario dato il loro valore probatorio di elementi indiziari;

la Corte di cassazione, per meglio garantire il principio di parità delle armi nel processo, ha compiuto un passo successivo ammettendo espressamente la possibilità del contribuente di introdurre nel processo dichiarazioni di terzi a sé "favorevoli"¹⁹⁶.

¹⁹⁵ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20 ottobre 1998 n. 1/360000, parte II, cap. I, par. 7.5.3.

¹⁹⁶ Cass., sez. V, 21 aprile 2008, n. 10261; Cass., sez.V, 16 maggio 2007, n. 11221: «nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria

Va anche detto che la Cassazione non è poi rimasta sempre fedele a questa linea, limitando con alcune pronunce l'ammissibilità delle dichiarazioni a quelle non contenute in atti notori o in dichiarazioni sostitutive dell'atto notorio. La motivazione addotta, facente nuovamente riferimento al divieto di giuramento e prova testimoniale¹⁹⁷, non convince del tutto. Va infatti osservato che le

trovino ingresso a carico del contribuente - fermo il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - con il valore probatorio 'proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione' [Corte costituzionale, sentenza n. 18 del 2000], va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - beninteso, con il medesimo valore probatorio - dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa», in *Corr. trib.*, 2007, 2360 ss., con nota di F. PISTOLESI, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*.

¹⁹⁷ Cass., sez. V, 17 giugno 2008, n. 16348 ove afferma che «nel contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione del D.Lgs. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacché finirebbe con introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento oltre che di prova testimoniale, sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo»; Cass., sez. V, 15 gennaio 2007, n. 703: «alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, in sede giudiziaria, non può attribuirsi alcun valore probatorio». Prosegue il giudice affermando che «costituisce principio consolidatamente affermato da questa Corte che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale [cfr. *Cass.* 5312/2006; 18856/2004; 10981/2001; *SS.UU.* 10153/1998]. Si è peraltro ulteriormente puntualizzato che, con specifico riguardo al contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata

dichiarazioni entrano nel procedimento o nel processo in forma documentale, in quanto recepite all'interno di un supporto, la cui forma non incide nel loro apprezzamento. In altre parole, come osservato dalla dottrina, il loro "contenitore" rimane irrilevante¹⁹⁸.

11. *Violazioni istruttorie e tutela dei terzi*

E' possibile che durante le operazioni volte a reperire elementi in possesso del terzo, l'Amministrazione commetta delle violazioni istruttorie.

A tal proposito occorre domandarsi in prima battuta chi sia il soggetto titolato a dolersene ed in quali sedi possa far valere le proprie ragioni; in secondo luogo, quale sorte abbia il materiale probatorio acquisito irrualmente, cioè al di fuori del modello legale tipico.

Si pensi ad un accesso eseguito presso il domicilio del terzo in mancanza di debita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica. Chi potrebbe dolersene e su quali basi? Di primo acchito, verrebbe da rispondere il terzo, per aver l'Amministrazione invaso la sua sfera personale. Il diritto violato sarebbe il domicilio costituzionalmente garantito. Il problema, quindi, si sposta sugli strumenti di tutela in mano al terzo. Nel diritto tributario le violazioni istruttorie, di norma, vengono fatte valere unitamente all'impugnazione dell'atto che si ritiene viziato dalle stesse e, quindi, in via successiva, dopo l'eventuale adozione di un provvedimento impugnabile. Nei confronti del terzo mancherebbe, in ogni caso, un provvedimento che lo vede destinatario finale. Ripercorrendo l'esempio proposto, il destinatario dell'avviso di accertamento emesso al termine dell'istruttoria è, infatti, il soggetto sottoposto a controllo e non il terzo presso il quale è stato eseguito l'accesso. Pertanto, è possibile ritenere che gli strumenti in mano al terzo siano gli stessi che

disposizione - un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo (cfr. *Cass. 7445/2003*)».

¹⁹⁸ M. FANNI, *Le "dichiarazioni sostitutive di atto notorio" nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1361 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, *cit.*, 1685 ss.

residuano in capo al soggetto sottoposto a controllo qualora non venga poi emanato un provvedimento finale che incide sulla sua posizione tributaria, con tutti i limiti che tale asserzione comporta.

Ci si domanda allora se possa esistere o coesistere una posizione tutelabile anche in capo al contribuente a che il procedimento si svolga secondo la legge e se vi sia la possibilità per il soggetto controllato di far valere illegittimità istruttorie rilevate durante le operazioni che coinvolgono terzi.

Seguendo sempre l'esempio proposto, ci si chiede se il soggetto controllato possa dolersi e in quale sede della mancanza dell'autorizzazione del P.M. nell'accesso domiciliare presso il terzo. La soluzione può ricercarsi nello scopo delle norme poste a salvaguardia degli interessi privati durante l'accesso. Esse si pongono, infatti, come limiti al potere, che, una volta oltrepassati, rendono indifferente che il fatto si sia verificato nella sfera del contribuente o del terzo. Il potere è stato esercitato in modo illegittimo e chi ne subisce gli effetti ha titolo per dolersene¹⁹⁹. Pertanto, il contribuente, destinatario di un atto finale emesso illegittimamente, potrà ricorrere in giudizio sollevando vizi attinenti all'istruttoria che ha coinvolto il terzo.

Occorre ancora considerare l'eventualità che il terzo presti consenso o acquiescenza alle operazioni condotte in maniera irrituale o illegittima. A tal riguardo ci si chiede se il comportamento del terzo possa sanare le irregolarità commesse dall'Amministrazione. La risposta parrebbe positiva tutte le volte sia stato prestato un consenso preventivo, valido ed efficace da parte del titolare del diritto²⁰⁰, poiché non vi sarebbe stata sanatoria ma l'esclusione a priori del vizio.

Non così netto l'esito dell'acquiescenza postuma o la mera acquiescenza, ossia dei casi in cui il terzo sul momento (o anche a posteriori) non attivi alcuno strumento a tutela della propria posizione né presti un esplicito consenso. Accanto a chi ritiene che l'acquiescenza non integri rinuncia alla tutela, esercitabile, quindi, dal

¹⁹⁹ Così, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 148 - 149.

²⁰⁰ Sulle caratteristiche del consenso, occorre ricordare che deve trattarsi di un consenso valido, quindi libero e informato.

contribuente in separata sede²⁰¹, vi sono altre posizioni più rigide che sostengono invece il contrario²⁰².

Vi sono poi casi in cui la rilevanza del consenso è stata superata dalla giurisprudenza che ha risolto a monte la questione riferendo il *luogo* in cui era riposta la contabilità, ancorché di proprietà del terzo, alle pertinenze del contribuente sottoposto a controllo, sciogliendo anche le riserve in merito all'acquisizione di prove avvenuta senza specifica autorizzazione. Si pensi al caso dell'autovettura del terzo che contenga materiale documentale del soggetto sottoposto a controllo. Si potrebbe sostenere che l'assenza di uno specifico provvedimento giudiziario che autorizzi la perquisizione dell'autovettura di un terzo potrebbe comportare un'illegittimità istruttoria.

Ma si potrebbe, altresì, sostenere che se l'autovettura non è in quel momento adibita a uso personale, ma al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica, diventi un veicolo di fatto riferibile, in quel particolare momento, all'impresa e al suo amministratore. E' su questa seconda strada che si è posta recentemente la Corte di cassazione²⁰³

²⁰¹ L'esempio potrebbe essere quello del terzo che senza autorizzazione del p.m. si limiti a far entrare in casa propria i verificatori e, dell'accaduto, se ne dolga il contribuente nel ricorso avverso l'atto impositivo successivamente emanato.

²⁰² Cass., sez. V, 23 aprile 2007, n. 9565, in cui l'illegittimità istruttoria rilevata dal contribuente in merito alla mancanza nel corpo dell'autorizzazione dello specifico riferimento dell'apertura di borse sarebbe stata esclusa dalla mancata coattività, posto che tutta l'attività di ricerca si era svolta con la collaborazione ed in continua presenza del figlio e della moglie del contribuente e, comunque, senza la manifestazione di alcuna contraria volontà.

²⁰³ Il riferimento è a Cass., sez. trib., 13 maggio 2011, n. 10590. La questione, recentemente affrontata dalla Cassazione, presenta un'interessante chiave di interpretazione sulle autorizzazioni all'accesso, nonché sulla valenza del *consenso* del terzo. La vicenda vedeva impegnato il fratello dell'amministratore di una società, sottoposta a verifica, colto in flagrante dai verificatori alle prime luci dell'alba durante il tentativo di portare in salvo nel bagagliaio della propria autovettura elementi compromettenti prelevati dalla casa di abitazione di questi, per la quale sussisteva idonea autorizzazione giudiziaria all'accesso. Le principali doglianze del contribuente investivano la mancanza di uno specifico provvedimento giudiziario che autorizzasse la perquisizione dell'autovettura del terzo

stabilendo che non esistono differenze funzionali tra la struttura del veicolo del terzo e qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere ed occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa. Resta da verificare se tale ragionamento possa essere esteso anche al domicilio del terzo.

nonché l'equivalenza tra mancata opposizione (della persona terza) e consenso all'accesso. Nella pronuncia la Corte richiamava due precedenti emessi in materia di assenza di autorizzazione del procuratore della Repubblica: l'ordinanza Cass., sez. V, 5 febbraio 2011, n. 2804, in cui si dichiarava legittimo l'avviso di accertamento fondato su "brogliacci" rinvenuti nell'autovettura del contribuente, poiché la documentazione si trovava all'interno di un automezzo utilizzato per l'esercizio dell'attività, e la sentenza Cass., sez. V, 3 luglio 2003, n. 10489, che riteneva legittima la rettifica della dichiarazione della società fondata su documentazione extracontabile trovata all'interno dell'auto dell'amministratore, in quanto l'autovettura stessa non era in quel momento adibita a uso meramente personale o al trasporto per conto terzi, ma era da ritenersi, invece, un bene "appartenente" all'impresa.

La Corte, precisato che il veicolo *di fatto e in quel particolare momento* era riferibile all'impresa e/o al suo amministratore, equiparava la vettura, e in particolare la sua struttura di abitacolo funzionalmente idoneo a custodire oggetti, alla struttura di qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere e occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa. Effettuato il collegamento vettura del fratello/contenitore di documenti dell'attività/luogo riferibile all'attività, la Corte prescindeva, quindi, da eventuali indagini sulla pertinenza dell'autoveicolo con il luogo di privata dimora, per risolvere la questione nei termini seguenti: posto la non opposizione del proprietario del veicolo, non era necessario procedere a nessuna apertura "coattiva" (di plichi sigillati, borse e simili) e, pertanto, non si richiedeva "*una ulteriore e specifica autorizzazione*".

Capitolo III

L'omessa collaborazione

SOMMARIO: 1. La collaborazione tra onere e obbligo giuridico. – 2. Le preclusioni probatorie. – 2.1. Le preclusioni conseguenti alla mancata collaborazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche. – 2.2. Le preclusioni conseguenti alla mancata collaborazione nei controlli in ufficio. – 2.3. Mancata collaborazione del terzo e preclusioni per il contribuente. – 3. L'applicazione “sanzionatoria” dell'accertamento con il metodo induttivo. – 3.1. La *ratio* dell'accertamento induttivo. – 3.2. Una particolare forma di valorizzazione parasanzionatoria dell'accertamento induttivo: le violazioni inerenti la compilazione del quadro della dichiarazione relativo agli studi di settore. – 4. Le sanzioni amministrative. – 5. Le sanzioni penali.

1. La collaborazione tra onere e obbligo giuridico

In questo capitolo si affronteranno le conseguenze sfavorevoli che il nostro ordinamento ascrive al contribuente²⁰⁴ o al terzo che si dimostri non collaborativo nelle more dell'istruttoria tributaria. Tali reazioni penalizzanti, come già anticipato, possono essere discendenti dalla violazione del principio di buona fede, principio immanente nel procedimento tributario, che ha trovato formale ed espresso riconoscimento nell'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente). In particolare è la dimensione *oggettiva* del principio, che corrisponde al dovere di comportarsi correttamente, a giocare un ruolo fondamentale nel rapporto con l'Amministrazione per i profili qui di interesse²⁰⁵, nonché

²⁰⁴ Per fatto proprio o per fatto di terzo.

²⁰⁵ Collaborazione e buona fede, come già anticipato nel primo capitolo, sarebbero il risultato di un unico principio sintetizzato nell'art. 10, comma 1, L. 212/2000. Si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 168 ss.; G. MARONGIU, *op. cit.*, 102 ss.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 7 ss.; G. MARONGIU - A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 77 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 61 ss. Da

l'applicazione del principio di proporzionalità, di derivazione comunitaria ed internazionale, che impone alle parti di collaborare fattivamente adottando il comportamento che a parità di utilità sia meno pregiudizievole per la controparte²⁰⁶.

Le devianze da tali regole di correttezza possono essere numerose e svariate. Una situazione spesso evocata a titolo esemplificativo, nonché espressamente disciplinata dalla legge, è quella che vede il soggetto, dietro richiesta dell'Amministrazione, non produrre la documentazione posseduta o non riferire dati e notizie durante l'istruttoria.

Le ragioni sottese a tale comportamento omissivo, ostruzionistico potrebbero essere molteplici e strettamente connesse al ruolo rivestito dal soggetto (contribuente o terzo). Potrebbe trattarsi del semplice intento dilatorio tendente a rallentare le operazioni di controllo (con offesa all'economia procedimentale) o della volontà di nascondere determinati atti o fatti fino ad arrivare alla vera e propria contraffazione dei rapporti giuridici.

Il nostro legislatore si è dimostrato sensibile alla portata negativa di tali atteggiamenti e li ha disincentivati ricorrendo a differenti rimedi.

Va anche detto, peraltro, che lo scopo non è solo quello di *punire* il soggetto che viene meno al dovere di comportarsi secondo buona fede e ottenere, di converso, un generale effetto di deterrenza. L'ordinamento sembra, infatti, diffidare della genuinità di documenti non prodotti a seguito di richiesta in sede di controllo ma esibiti durante le successive fasi. L'esibizione tardiva potrebbe essere, infatti, per il legislatore sintomo di contraffazione e ricostruzione dei

ultimo, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 315 ss., analizza il ruolo della buona fede del contribuente nella fase dell'istruttoria e dell'accertamento, ritenuta dall'autore la più significativa del rapporto tra Amministrazione e soggetto passivo.

Vedi Cass., sez. V, 18 gennaio 2012, n. 636; Cass., sez. V, 10 febbraio 2010, n. 2937; Cass., sez. V, 18 settembre 2009, n. 20085; Cass., sez. V, 25 febbraio 2008, n. 4755; Cass., sez. V, 10 settembre 2001, n. 11545 e, tra le ultime, Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. it.*, 2003, 2194 ss., con nota di A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria*.

²⁰⁶ Si confronti A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., 16-19; G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 75 ss.

documenti in base alle esigenze di difesa nate a seguito dell'istruttoria²⁰⁷.

Si potrebbe obiettare che dal punto di vista del contribuente²⁰⁸, al di là dell'intento dilatorio, sembrerebbe difficile ipotizzare una convenienza a far emergere un documento in giudizio - anziché nella fase di costruzione del recupero - che non sia quella di adattare i documenti al fine di superare i rilievi dei funzionari dell'Agenzia delle entrate. Del resto, o un documento è scomodo e lo è sin dall'inizio (e quindi è di nuovo umanamente intuibile che venga messo a tacere definitivamente tramite perdita poco fortuita), o è utile sin dall'inizio. Tale ragionamento potrebbe addirittura portare a dubitare della ragione del precetto: se non vi fossero ragioni logiche per comportarsi in un determinato modo (non collaborare) considerato non corretto, sarebbe inutile anche la previsione di contrasto all'atteggiamento (la preclusione).

Tuttavia, occorre considerare che esistono zone grigie nelle quali invece il precetto spiega la propria valenza.

Il discorso potrebbe investire l'intera linea di azione (o non azione) del contribuente durante la fase istruttoria e abbracciare il *se* e il *come* sia più conveniente agire o reagire alle mosse del "controllore". L'attenzione va qui circoscritta a quei documenti che prodotti in sede di istruttoria potrebbero rivelarsi dannosi per il contribuente. Si pensi a quei documenti cosiddetti *deboli*, la cui portata difensiva potrebbe venire vanificata da ulteriori iniziative suggerite dalla loro esibizione nel corso dell'istruttoria e a quei documenti così definiti *ambivalenti*, che pur avendo la forza di neutralizzare una possibile contestazione immediata dell'ufficio, si presenterebbero compromettenti su altri versanti, cioè sarebbero per certi versi a favore del contribuente e per altri a favore del Fisco²⁰⁹.

²⁰⁷ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 335. Contra, S. MULEO, *Art. 52*, cit., 489, secondo cui la disposizione non ha lo scopo di assicurare la genuinità della prova contro il rischio di contraffazioni successive perché questa potrebbe comunque essere accertata altrimenti.

²⁰⁸ Queste considerazioni sembrano maggiormente pertinenti al ruolo del contribuente, difficilmente adattabili a quello del terzo.

²⁰⁹ L'efficace catalogazione va attribuita a R. LUPI, *op. cit.*, 447-448. Anche G. PORCARO, *Riflessioni sulla partecipazione dei privati*

Da qui la necessità di sterilizzare la produzione tardiva di documenti scomodi, contraffatti o, nell'ipotesi peggiore, creati *ex post* e di tutelare la veridicità del rapporto tributario anche a costo di limitare, lo vedremo nel prosieguo, per certi versi la sfera di difesa processuale del contribuente²¹⁰.

Al di là del singolo intento, va comunque riconosciuto che l'effetto del comportamento del contribuente nei verificatori, o nel soggetto che lo subisce, non può che essere di sfiducia o di allerta. Quando le situazioni sono oscure o non lineari o non si comprende la motivazione di determinate azioni è plausibile che le stesse vengano accolte con diffidenza²¹¹.

Lo stesso senso di sfiducia potrebbe influenzare in un secondo tempo il collegio giudicante, legittimato a trarre argomenti di prova dal comportamento del contribuente²¹² nonché a pronunciare per tale ragione la compensazione o l'addebito delle spese.

L'ordinamento nel corso degli anni ha reagito a queste mancanze *in primis* con la previsione di specifiche sanzioni amministrative²¹³ e penali²¹⁴ - queste ultime di recente introduzione - nonché adottando altri strumenti quali il divieto strettamente correlato di utilizzare a proprio favore in sede amministrativa e contenziosa documenti non esibiti e dati non addotti nel corso del controllo, altrimenti qualificato

all'accertamento, in *GT Riv. giur. trib.*, 1997, 1022, sottolinea come il sistema delle preclusioni sia finalizzato ad evitare che il contribuente possa avvantaggiarsi, attendendo l'esito dell'istruttoria, per decidere sulla convenienza o meno dell'utilizzo di certi documenti.

²¹⁰ La lesione o limitazione del diritto di difesa viene avvertita, come si avrà modo di vedere, a causa dell'effetto preclusivo che vieta al contribuente di produrre in giudizio documenti non *offerti* durante la fase istruttoria.

²¹¹ La sfiducia è il corollario naturale ad un atteggiamento poco chiaro. Un parallelismo efficace può essere quello con il commerciante che nasconde i beni durante le trattative. L'acquirente potrebbe vedere nella non produzione dei beni il tentativo di nascondere o celarne difetti.

²¹² Il riferimento è all'art. 116 c.p.c., comma 2: «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 ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo».

²¹³ Art. 11, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

²¹⁴ Art. 11 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

come *preclusione probatoria*²¹⁵ e l'esposizione del contribuente all'accertamento con metodo induttivo²¹⁶.

Entrambi questi ultimi rimedi, sui quali si concentrerà maggiormente l'attenzione, sono stati il risultato di un intervento normativo dell'inizio dell'anno 1999, ad opera della legge 18 febbraio 1999, n. 28, avente lo scopo di "incentivare" attraverso oneri la collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria²¹⁷. La loro simultanea introduzione lascerebbe intendere un disegno unitario del legislatore dell'epoca. In realtà, gli articoli così come modellati dalla riforma, artt. 32, D.P.R. n. 600/1973, e 51, D.P.R. n. 633/1972 per le preclusioni, ed artt. 38 e 39, D.P.R. 600/1973 riguardanti l'accertamento sintetico ed induttivo delle imposte dirette, presentano singole peculiarità nonché talune incongruenze. Inoltre, per quanto riguarda la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto si rileva come la riforma abbia interessato il solo aspetto relativo alle preclusioni, lasciando inalterate le previsioni circa l'accertamento induttivo ex articolo 55 del D.P.R. 633/1972.

Pertanto, il sistema così come delineato all'epoca, ma ancor più oggi a seguito di intervenute modifiche legislative²¹⁸, si presenta tutt'altro che unitario e, a volte, pare difficile comprendere le ragioni della mancata armonizzazione. Vi sono, poi, degli aspetti di non poco rilievo che non hanno trovato piena ed espressa regolamentazione,

²¹⁵ Art. 32, commi 4 e 5, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 52, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

²¹⁶ Art. 39, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 55, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

²¹⁷ Nonostante questi rimedi siano collegati ad oneri del contribuente, vista la loro gravità, la dottrina ne ha rilevato il connotato *sanzionatorio* spingendosi ad affermarne la natura di sanzioni improprie. Si confronti, R. LUPI, *op. cit.*, 447; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 1, 95 ss.; L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del «rifiuto di esibizione» di cui all'art. 52 del D.P.R. 633 del 1972*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 477-179; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 282-283.

²¹⁸ Si pensi alla riscrittura dell'art. 38 del D.P.R. 600/1973 ad opera dell'art. 22, c. 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

quali ad esempio l'individuazione del destinatario dei rimedi nelle ipotesi in cui vengano coinvolti anche soggetti terzi²¹⁹.

2. Le preclusioni probatorie

Come si anticipava, il sistema delle preclusioni riferite alla mancata produzione di *documenti* (*id est* atti, documenti, libri e registri) e all'adduzione di notizie e dati trova rispondenza principalmente in alcune disposizioni del D.P.R. sull'istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e del D.P.R. sull'accertamento delle imposte sui redditi, così come modificato dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28²²⁰.

In particolare nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 la norma è inserita all'interno del comma 4 (con relativa eccezione al comma 5)²²¹, dell'art. 32 rubricato *Poteri dell'ufficio*, mentre nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 il precetto trova capienza al comma 5 dell'art. 52 denominato *Accessi, ispezioni e verifiche*²²².

²¹⁹ Come si vedrà non è sempre agevole individuare le ricadute di comportamento omissivo del terzo.

²²⁰ Le stesse disposizioni si applicano ai controlli eseguiti ai fini dell'imposta di registro sulla base del richiamo effettuato dall'art. 53 *bis* del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, mentre sembrerebbero non rilevare in altre materie, come ad es. nell'ICI e nell'IMU.

²²¹ «Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta (comma aggiunto dall'art. 25, comma 1, L. 18 febbraio 1999, n. 28).

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (comma aggiunto dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28)».

²²² «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

In forza di rinvii forse non propriamente lineari, la norma dettata in materia di IVA viene applicata sulla base del disposto dell'art. 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 anche agli accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai fini delle imposte sui redditi²²³. Specularmente l'articolo 51, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina l'attribuzione dei poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, ordina l'applicazione delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'art. 32 del decreto sull'accertamento ai casi di inottemperanza agli inviti in ambito IVA.

In sintesi, dai rimandi incrociati discende che la disposizione dettata in materia di imposta sul valore aggiunto trova applicazione anche in materia di imposte dirette per i controlli che potrebbero dirsi *sul campo* (accessi, ispezioni e verifiche) mentre per i controlli in ufficio o cosiddetti *a tavolino* la regola generale è quella dettata dal D.P.R. sull'accertamento delle imposte sui redditi.

Il tenore letterale delle due disposizioni evidenzia discrepanze di contenuto oggettivo e soggettivo. Ciò che è indubbio è che attraverso questo istituto si mira ad escludere la possibilità di introdurre delle prove nel processo facendo sì che determinati accadimenti procedurali assumano rilevanza in sede processuale. Per tale ragione, in ossequio al diritto di difesa, come attenta dottrina rileva, non tutti gli elementi non esibiti durante l'istruttoria saranno non producibili in giudizio, ma solo quelli per cui ci sia stata relativa richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria²²⁴.

Venendo al dettaglio delle norme, da un lato, l'art. 32 del D.P.R. 600/1973, al comma 4, include nella preclusione oltre ai "documenti"

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

²²³ Cass., sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127; Cass., sez. trib., 7 ottobre 2005, n. 19620. Un orientamento isolato della Cassazione, successivamente smentito, aveva ritenuto, invece, che il disposto dell'art. 52, comma 5, non potesse essere esteso in via analogica alle imposte sui redditi poiché dettato specificatamente per l'IVA: Cass., sez. trib., 8 agosto 2003, n. 11981.

²²⁴ F. TESAURO, *La prova, cit.*, 73. L'autore rammenta come il divieto operi anche quando, per errore scusabile, il contribuente dichiara di non possedere un documento: Cass., 24 giugno 1995, n. 7161, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, 183.

(atti, documenti, libri e registri) anche le notizie e i dati non forniti e onera l'ufficio di avvertire delle conseguenze il contribuente contestualmente alla richiesta. I verbi utilizzati per identificare la condotta del contribuente sono *addurre* ed *esibire*. La disposizione viene completata da una causa di esclusione relativa all'impossibilità per fatto non imputabile prevista al comma 5 dello stesso articolo. Dall'altro, l'art. 52, comma 5, del D.P.R. 633/1972 circoscrive oggettivamente la preclusione alla mancata esibizione di libri, registri, scritture e documenti, tralasciando l'inciso su "*le notizie ed i dati non addotti*", ma potenzia l'elemento soggettivo con la prospettazione del *rifiuto* di esibizione e specifica che allo stesso potrà ritenersi parificata la dichiarazione di non possesso dei documenti o la materiale sottrazione degli stessi all'ispezione.

In prima battuta sarebbe bene domandarsi se le differenze terminologiche e contenutistiche riscontrate siano frutto di una scelta consapevole o di un mancato coordinamento legislativo. In secondo luogo, se le stesse possano essere superate da un'interpretazione analogica o si debba rimanere nei limiti di una interpretazione letterale.

La differenza letterale nella formulazione delle due disposizioni non si presta ad essere giustificata agevolmente come casuale²²⁵ e, d'altro canto, non risulta immediatamente semplice un'interpretazione che le armonizzi a un contenuto comune, anche se per certi aspetti la giurisprudenza ha tentato un loro riallineamento²²⁶.

Nei paragrafi che seguono, organizzati in modo simmetrico, si cercherà di evidenziare comunanze e discordanze tra le preclusioni collegate ai *controlli sul campo* e quelle relative ai *controlli a tavolino*.

²²⁵ Le preclusioni discendenti dalla mancata risposta ad inviti e questionari sono da tenere ben distinte da quelle discendenti da mancata risposta alle richieste conoscitive e di controllo formulate in sede di accessi, ispezioni e verifiche, con la conseguenza che la copiosa giurisprudenza formata con riferimento a queste ultime non può ritenersi direttamente estensibile alle prime, dovendosene verificare a monte la compatibilità. Si legga G. VANZ, *Art. 32, cit.*, 183-184.

²²⁶ Ne sono un esempio le pronunce, prima citate, che ritengono sufficiente una condotta colposa ai fini del verificarsi dell'effetto preclusivo durante accessi, ispezioni e verifiche.

2.1. *Le preclusioni conseguenti alla mancata collaborazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche*

La norma di riferimento, come prima anticipato, per le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in caso di alla mancata collaborazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche è il comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972.

Interessanti spunti di riflessione sono suggeriti dalla connessione tra poteri investigativi e doveri di collaborazione dei soggetti nonché dalla (mancata) armonizzazione della disciplina delle procedure *sul campo* e delle procedure *a tavolino*.

Contenuto della disposizione. Come può agevolmente osservarsi l'art. 52 del D.P.R. 633/1972 prende in considerazione il rifiuto dell'esibizione di libri, registri scritture e documenti²²⁷ ma non annovera la mancata adduzione di dati e notizie prevista invece dal corrispondente art. 32 del D.P.R. 600/1973, così come modificato dall'art. 25, comma 1, legge 18 febbraio 1999, n. 28. La restrizione sembrerebbe corrispondere, almeno a tutta prima, alla volontà di tralasciare gli effetti della mancata risposta a richieste di delucidazioni durante l'esperienza di accessi, ispezioni e verifiche. Il significato della scelta legislativa non sembra di pronta intuizione.

Per tentare un allineamento delle posizioni si potrebbe far riferimento alla facoltà per l'Amministrazione di richiedere informazioni nel corso dell'accesso desumibile dal comma 6 dell'art. 52²²⁸. Tuttavia, associato il potere di chiedere dati e notizie nel corso degli accessi, nel quale la dottrina ravviserebbe anche un mezzo di economia procedimentale in grado di anticipare il risultato atteso da un'eventuale convocazione del contribuente in ufficio a fine accesso²²⁹, mancherebbe una disposizione specifica che preveda le

²²⁷ Tale disposizione vale anche nel caso in cui i sopra citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica così come specificato nella circolare dell'Agenzia delle entrate, 19 ottobre 2005, n. 45/E.

²²⁸ «Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute».

²²⁹ A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., 198 ss. Proprio le considerazioni dell'autore in merito alla informalità della richiesta espressa in sede di accesso, alla quale non si accompagnerebbe un invito attraverso cui il

conseguenze in caso di inerzia del contribuente posta la non applicabilità diretta del disposto dell'art. 32 riferibile alle operazioni di controllo in ufficio. Affinché si possa parlare di preclusione non è difatti sufficiente l'esistenza di una facoltà, ma è necessario che all'esercizio della facoltà la legge individui un obbligo di fare corrispondente a carico del soggetto che la subisce e che tale obbligo non venga osservato.

Una soluzione adeguata potrebbe rinvenirsi nel formalizzare la richiesta di dati e notizie all'interno di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'art. 32. Va da sé che la richiesta dovrebbe essere assistita dalle cautele e garanzie previste dalla disposizione stessa quali la notifica e la concessione del termine per adempiere, di cui dopo si tratterà, che potrebbero non trovare agevole capienza nell'intervallo temporale della verifica attualmente riformato in 30 giorni lavorativi, *ex* comma 5, art. 12, L. 27 giugno 2000, n. 212²³⁰.

Per ora, basti dire, che nel silenzio dell'art. 52, in caso di accesso, nessuna limitazione potrebbe porsi all'adduzione di dati e osservazioni in sedi successive, prima fra tutte quella individuata dall'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente²³¹, con l'unica eccezione costituita dall'adesione integrale del contribuente al verbale *ex* art. 5 *bis* del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218.

Ratio della disposizione. La possibilità di investigazione e di ricerca dei materiali durante le operazioni di verifica in capo ai soggetti verificatori, ancorché sottoposta a particolari condizioni ed

contribuente possa apprendere il motivo della richiesta e con il quale gli venga concesso un congruo termine per adempiere, fanno propendere per l'impossibilità di configurare rispetto a queste situazioni l'applicabilità del sistema delle preclusioni.

²³⁰ Modifica intervenuta ad opera dell'art. 7, comma 2, D.L. 13 maggio 2011, n. 70, così come modificato in L. 12 luglio 2011, n. 106.

²³¹ «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».

autorizzazioni, è insita nei poteri di controllo²³². Nelle more dei controlli *sul campo* l'Amministrazione esercita, infatti, un'attività amministrativa di tipo autoritativo in base alla quale è investita di ampi poteri ispettivi per la ricerca dei documenti utili alla ricostruzione di fatti fiscalmente rilevanti²³³.

Ci si potrebbe, pertanto, interrogare sull'utilità di un precetto che punisca la mancata esibizione di documenti, posto che gli stessi sono potenzialmente assumibili dalla viva mano dei verificatori.

La *ratio*, ancora una volta, va individuata nel rapporto di collaborazione tra contribuente e Fisco, figlio del principio di buona fede, che mira a promuovere risparmi in termini di efficienza nell'esecuzione delle operazioni e di invasività della sfera del contribuente. La produzione ad opera del contribuente è conveniente sotto entrambi i profili: sotto il primo perché evita ricerche lunghe, e a volte defatiganti, all'interno della sede; sotto il secondo perché la prontezza del contribuente nell'offrire il documento lo esonera dal subire investigazioni invasive che potrebbero intaccare la sua sfera privata²³⁴.

Ciò non toglie che anche nell'imminenza del rifiuto, il Fisco sia *libero* di agire e sorpassare il veto del contribuente. A questa considerazione assodata potrebbe aggiungersene una più ardita dal lato opposto: quanto sia *libero* il Fisco di non agire? Si immagini una situazione nella quale il contribuente si rifiuti di produrre un documento richiesto e l'Amministrazione non proceda ad ispezionare il luogo. Potrebbe il contribuente superare in giudizio il limite delle preclusioni probatorie adducendo l'inerzia dell'Amministrazione e sostenendo che i documenti avrebbero potuto essere reperiti con facilità in tale sede? La risposta deve essere negativa: non possono ammettersi difatti sindacati sulla discrezionalità degli agenti investigatori, la quale non può costituire causa giustificatrice per un precedente inadempimento del contribuente. Ragionare in altri termini

²³² Per una disamina puntuale si confronti A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 97 ss.

²³³ A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., 185 ss.

²³⁴ Si pensi all'apertura di un cassetto che contenga documenti misti ad effetti personali.

provocherebbe il paradosso di addossare l'esito preclusivo al comportamento non troppo attivo dell'Amministrazione.

In seconda battuta, ci si potrebbe chiedere se possa considerarsi superflua l'applicazione del disposto dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972 nelle situazioni in cui il controllo sul campo sia disposto in un momento successivo alla trasmissione di invito o questionario ai sensi dell'art. 32, D.P.R. 600/1973. Il caso è quello dell'accesso finalizzato a corroborare un'istruttoria condotta in ufficio. Ci si domanda, in altre parole, se le norme dettate in materia di invito e questionario, e le preclusioni ivi disciplinate, siano da sole sufficienti a inquadrare la fattispecie o vadano integrate anche con quelle qui in esame.

In realtà, l'interrogativo riporta alla luce la questione, di primaria importanza ed accennata nel precedente capitolo, legata alla legittimazione ad eseguire i controlli sul campo. In che condizioni, infatti, l'Amministrazione può dirsi titolata ad effettuarli? La domanda è ben posta se si pensa all'effetto potenzialmente invasivo. In un'ipotetica scala che rilevi il *disturbo* al contribuente, i controlli sul campo si pongono senza dubbio al di sopra di quelli effettuati in ufficio²³⁵. In ossequio al principio di proporzionalità, ci si potrebbe chiedere quando il Fisco sia legittimato ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche piuttosto che procedere ad un controllo in ufficio. La risposta, come già detto, non viene dalle norme in materia di accessi sopra richiamate ma dall'art. 12 dello Statuto del contribuente che subordina l'esperimento degli stessi «all'esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo». Ora, mentre è più semplice tradurre in realtà il significato della prescrizione nei casi di concreta verifica dello stato degli impianti e/o del rilievo di alcuni elementi strettamente legati alla sede (es. controllo sui dati dichiarati in sede di studio di settore), diventa più arduo giustificare un accesso per il reperimento dei registri contabili data la possibilità di raggiungere lo stesso risultato tramite invito ai sensi dell'art. 32 D.P.R. 600/1973. Una possibile obiezione potrebbe costruirsi sulla contingente necessità di superare la procedura dell'invito (che prevede l'assegnazione al contribuente del termine ad adempiere) dovuta ad esigenze di tempestività o al timore che i documenti vengano sottratti o contraffatti dal contribuente *avvisato* dall'invito stesso. Tolte queste e

²³⁵ A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., 184-185.

analoghe eventualità il problema di giustificare l'accesso non è di poco conto. Non a caso il controllo sul campo viene di prassi, come prima si annunciava, predisposto in aggiunta a necessità riscontrate nel corso dell'istruttoria. Lo schema tipico è il seguente: l'ufficio predispone l'invio di questionario o invito. Dalla documentazione e dalle osservazioni prodotte non viene raggiunta la soglia di certezza sufficiente a fondare un legittimo recupero. Nasce, quindi, l'esigenza di raccogliere elementi ulteriori e si predispone la lettera di incarico per l'accesso.

In situazioni di questo tipo è corretto chiedersi se l'art. 52 D.P.R. 633/1972 aggiunga qualcosa alla disposizione dell'art. 32 D.P.R. 600/1973 o costituisca un inutile doppione.

La prima considerazione che si impone è che, al di là delle considerazioni sopra svolte sul principio di proporzionalità, non esiste nel nostro ordinamento un principio generale che subordini la disposizione dell'accesso all'infruttuoso o incompleto risultato raggiunto con l'invito, ad eccezione di un particolare caso di accesso legato alle indagini finanziarie²³⁶.

Pertanto, il problema non può essere risolto in modo semplicistico con la neutralizzazione della disposizione dell'art. 52, D.P.R. 633/1972, per i casi di accesso eseguito a seguito di invito ad opera del disposto dell'asserito prevalente art. 32, D.P.R. 600/1973. Non solo. Le due disposizioni - come nel paragrafo precedente si è avuto modo di accennare - hanno un contenuto letterale difforme al quale seguono inesorabilmente effetti differenti.

Elemento oggettivo e caratteristiche della richiesta. La disposizione dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972 richiede che vi sia stato un *rifiuto* di esibizione (non contemplato nell'art. 32 del D.P.R. 600/1973) da parte del contribuente o una dichiarazione di non possedere tali supporti o una sottrazione degli stessi all'ispezione. Va da sé che rifiuto e dichiarazione presuppongano a monte una preventiva richiesta. In questo senso, si sono espresse dottrina e

²³⁶ Si tratta sostanzialmente dell'evenienza per l'Amministrazione finanziaria di recarsi presso le banche e l'Amministrazione postale per verificare dati ricevuti o provvedere ad apprendere dati richiesti e non ricevuti (artt. 51, comma 5, e 52, comma 11, del D.P.R. 633/1972).

giurisprudenza²³⁷ rifacendosi al principio di buona fede di cui si è già fatto cenno. Se da un lato al contribuente è richiesto di comportarsi diligentemente e di collaborare correttamente con l'Amministrazione finanziaria, lo stesso non può essere onerato di indovinarne le richieste. Pertanto, è lecito attendersi che a monte di un rifiuto ci sia sempre una espressa richiesta e che solo gli elementi coperti dalla richiesta e non prodotti dal contribuente non potranno trovare ingresso nelle sedi successive.

Un altro punto rilevante concerne gli elementi che possono formare oggetto di richiesta. E' opportuno riferire che l'art. 6, comma 4, dello Statuto del contribuente vieta di richiedere documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente²³⁸. Un'altra recente disposizione, l'art. 7, comma 1, lettera f) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, ha completato la previsione, specificando che i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in

²³⁷ Considerazione condivisibile sia per le preclusioni discendenti dalle richieste effettuate a seguito di inviti e questionari sia per quelle effettuate durante accessi, ispezioni e verifiche. Si confrontino F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 371; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 168; ID., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 81; F.V. ALBERTINI, *Produzione dei documenti e integrazione dei motivi*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di TESAURO, Milano, 2011, 370-371; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 54; G. VANZ, *Art. 32*, cit., 184.

In giurisprudenza il pensiero è ben sintetizzato da Cass., sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765, in *Corr. Trib.*, 2010, 1, 53 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Il principio di buona fede e le preclusioni per i documenti sottratti alla verifica*, ove la Suprema Corte ha sancito che «il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52) costituisce un limite all'esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscano il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori». Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 14 ottobre 2009, n. 21768 e da ultimo, Cass., sez. V, 17 giugno 2011, n. 13289.

²³⁸ M. BRUZZONE, *Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco*, in *Corr. trib.*, 2001, 1385 ss.; F. TUNDO, *op. cit.*, 60.

Sul punto, Cass., sez. V, 17 giugno 2011, n. 13289.

possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possano essere direttamente acquisite da altre amministrazioni. Pertanto, non solo l'ufficio non potrà domandare documenti già in possesso, ma qualora lo facesse, i contribuenti saranno legittimati a non esibirli con conseguente sterilizzazione del disposto relativo alle preclusioni probatorie (nonché delle sanzioni amministrative e dell'esposizione all'accertamento induttivo).

Il divieto di chiedere si accompagna, pertanto, all'onere di recuperare tali documenti e all'obbligo di tenerne conto nella ricostruzione dei fatti fiscalmente rilevanti.

Ci si domanda ancora se la richiesta possa coinvolgere tutti i documenti utili alla ricostruzione del fatto imponibile, compresi quelli la cui conservazione non è obbligatoria per legge, quelli riferiti ad anni per i quali i termini di accertamento siano scaduti e quelli ancora riferiti ad anni coperti da condono. L'interrogativo va affrontato sotto un duplice aspetto. Occorre dapprima chiedersi se sia possibile per l'Amministrazione formulare una richiesta avente ad oggetto i materiali indicati e, in seconda battuta, se alla mancata produzione dei materiali possa corrispondere qualche conseguenza per il contribuente. Sulla possibilità per l'Amministrazione di formulare richieste non sembrano esserci controindicazioni. Anzi, non va sottaciuto che le richieste dell'Amministrazione nella pratica possono dimostrarsi un ottimo promemoria nonché suggerimento sulle difese da apprestare per il contribuente e per l'assistente tecnico che lo segue nelle operazioni di verifica²³⁹.

Alla seconda illazione non sembra, invece, possibile dare risposta affermativa²⁴⁰. Se la tenuta dei documenti richiesti non è obbligatoria

²³⁹ A volte è proprio l'Amministrazione che con le sue richieste indica la strada da seguire al contribuente per una pronta difesa. E questa opportunità è decisiva proprio nel caso in cui non operano altri avvertimenti (quali ad esempio le preclusioni) per cui il contribuente potrebbe mostrarsi meno attento nella ricerca del materiale da produrre o sottovalutare la produzione di determinati documenti.

²⁴⁰ Cass., sez. trib., 16 aprile 2006, n. 9127, ove sembrerebbe possibile collegare preclusioni alla richiesta dei documenti la cui tenuta non fosse obbligatoria per legge: «Ed è ovvio come simile procedura di “richiesta” o “ricerca” da parte dell'Amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente in

per legge o esorbita dallo spazio temporale richiesto dalla legge per la loro conservazione non può essere ragionevole addossare al contribuente alcuna conseguenza. Pertanto, la semplice considerazione logica per cui non è possibile sanzionare o far discendere conseguenze negative qualora a monte non sussista un precetto sembra dirimere la questione.

Riassumendo: se da un lato non può essere collegata legittimamente alcuna preclusione ad una richiesta in tal senso²⁴¹, dall'altro non va sottaciuto che tale richiesta potrebbe rivelarsi decisiva anche per la difesa del contribuente.

Altre riflessioni afferiscono poi al *come* deve essere formulata la richiesta. Ci si chiede se la stessa debba raggiungere un preciso grado di dettaglio o possa essere formulata in via generica.

Come spesso accade è possibile immaginare una forbice nella quale tra le due situazioni estreme esiste un'infinità di gradazioni. Il problema è la ricerca del punto di equilibrio. La giurisprudenza non ha fornito una chiave di lettura precisa limitandosi ad affermare che la richiesta debba presentarsi come "*sufficientemente specifica*"²⁴².

La mancanza di regole rigide suggerisce che la soluzione più appropriata sia quella di utilizzare una certa dose di buonsenso, tenendo in debito conto le caratteristiche del caso concreto. Se la formula onnicomprensiva "*tutta la documentazione utile per l'accertamento*" che semplificherebbe da un lato il lavoro del Fisco non può trovare accoglimento²⁴³, o meglio non può valere contro il contribuente ai fini dell'avveramento della preclusione, d'altro canto non può tacersi che per l'Amministrazione potrebbe essere molto

riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta». A questa conclusione si opporrebbe l'inciso di Cass., sez. trib., 29 dicembre 2009, n. 27556, di non semplice interpretazione: «perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa».

²⁴¹ Cass., SS.UU., 25 febbraio 2000, n. 45.

²⁴² Cass., sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765.

²⁴³ R. LUPI, *op. cit.*, 449.

difficoltoso stabilire, specie a inizio controllo, gli identificativi dei documenti da richiedere.

Ci sono poi evenienze nelle quali la ricerca del punto di equilibrio è, invece, oggettivamente agevole. Ad esempio la richiesta di cui sopra, se declinata nell'accezione, ancorché generica, "*tutti i libri e le scritture utili ai fini dell'accertamento*", potrebbe essere letta come "esibire quantomeno tutti i libri e le scritture la cui tenuta è prescritta per legge".

Ma lo stesso discorso non può essere trasposto per atti e documenti. La dottrina si è prodigata nel tentativo di esemplificazioni che vanno dall'identificazione con margini di genericità adeguati "*tutte le fatture emesse nel mese di...*"²⁴⁴ o con riferimento all'emittente "*ordine di acquisto proveniente dalla ditta Rossi*" o ancora con riferimento alla sua funzione, ad es. "*contratto con cui è stata pattuita la X operazione*"²⁴⁵.

Al di là degli accorgimenti per districare in minima parte il bandolo della matassa, vi è un sentimento comune che riconosce che il grado di analiticità della richiesta non possa che essere risolto alla luce del principio di ragionevolezza²⁴⁶.

In conclusione, il rifiuto può ritenersi formato solo in presenza di una specifica richiesta e solo in tale circostanza può generare gli effetti preclusivi.

Elemento soggettivo. Come sopra rilevato l'elemento oggettivo della condotta è unico e si sostanzia nel rifiuto di esibire o nella dichiarazione di non possedere, o meglio nella falsità della stessa, o nella sottrazione materiale dei documenti.

Il primo elemento da evidenziare è che il termine rifiuto presuppone un comportamento consapevole e volontario da parte del soggetto che evidenzia un'intenzione di non voler produrre i documenti che sa di avere²⁴⁷. Per questo la dottrina ha escluso le ipotesi di mera

²⁴⁴ A. MARCHESELLI, *Il principio di buona fede*, cit., 53 ss.

²⁴⁵ R. LUPI, *op. cit.*, 448.

²⁴⁶ Il principio di ragionevolezza a livello legislativo è un portato dell'art. 3 Cost., mentre a livello di attività amministrativa è corollario del principio di imparzialità.

²⁴⁷ Si veda Cass., SS.UU., 25 febbraio 2000, n. 45, nonché Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049, la quale nell'analizzare la differente preclusione di cui all'art. 32, si è pronunciata di riflesso in merito: «Il

colpa, riconducendo l'elemento soggettivo alla necessaria forma del dolo²⁴⁸.

L'intenzionalità della condotta spiegherebbe la mancata previsione normativa di cause giustificative in grado di garantire al contribuente una sorta di remissione in termini, diversamente dalla disciplina riguardante i controlli *a tavolino*, nella quale invece le preclusioni possono discendere anche da comportamenti colposi ed è prevista una causa giustificatrice espressamente normata.

Si potrebbe obiettare che la norma contempla, tuttavia, anche l'ipotesi della *dichiarazione di non possedere libri, registri, scritture e documenti*, la quale apparirebbe slegata da specifici intenti. Senonché tale previsione così come formulata «per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione [...] e la sottrazione» sembrerebbe legare inscindibilmente l'elemento oggettivo, come sopra detto, e far propendere per la necessaria intenzionalità della condotta. Di conseguenza, solo le dichiarazioni consapevolmente non veritiere e dirette ad impedire l'ispezione documentale sarebbero punite attraverso le preclusioni probatorie nella fase dell'accesso. E' di tale avviso la dottrina maggioritaria che ha puntualizzato come non possa considerarsi sufficiente l'indisponibilità del documento, anche se attribuibile a colpa, negligenza o imperizia (diversamente da quanto stabilito a proposito degli inviti) ma sia necessario uno specifico comportamento del contribuente che si sottrae alla prova stessa e che

riferimento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (legge sull'IVA) non è pertinente, poiché tale norma - richiamata, in materia di tributi diretti, dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, - contempla il "rifiuto" di esibire (cui sono parificate la dichiarazione di non possedere o la sottrazione all'ispezione) libri, registri, scritture e documenti nel corso di accessi, ispezioni e verifiche; sicché essa è giustamente ritenuta applicabile, quanto alle conseguenze del rifiuto, soltanto in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione, nel corso delle suddette operazioni, e di un rifiuto o di un occultamento intenzionali da parte del contribuente, non essendo sufficiente il fatto puro e semplice della mancata esibizione (Cass. n. 9127/2006)».

²⁴⁸ L. GIARETTA, *Le preclusioni derivanti dal "rifiuto" di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo "costituzionalmente orientata"*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 654; L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del "rifiuto di esibizione"*, *cit.*, 479.

lasci trasparire dubbi sulla bontà dei documenti che potrebbero emergere nelle sedi successive²⁴⁹.

In altre parole, non sarebbe sufficiente la mera dichiarazione di non possedere ma verrebbe richiesto un comportamento cosciente e volontario che, in quanto mendace, equivarrebbe ad un sostanziale rifiuto²⁵⁰: anziché rifiutarmi di esibire i libri, mento sul loro possesso. La dichiarazione non veritiera racchiude, come sottolineato dalle

²⁴⁹ La soluzione di privilegiare l'elemento psicologico, ai fini dell'applicazione della disposizione in esame sarebbe in linea anche con il disposto dall'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997, la cui formulazione ricalca il testo dell'art. 52 citato e richiede l'elemento soggettivo del dolo.

²⁵⁰ Cass., sez. trib., ord., 29 dicembre 2009, n. 27556, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, 5, 1040 ss., con nota di F. MENTI, *L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente*, ove si legge che «perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento; pertanto, non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni - il cui contenuto corrisponda al vero - dell'indisponibilità del documento, sia se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, sia se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione (Cass., Sez. un., n. 45 del 2000 e Cass. nn. 9127 del 2006 e 13511 del 2008)».

Si noti, inoltre, che la Corte di cassazione arriva a tali conclusioni non invocando il dovere di collaborazione dell'Amministrazione discendente dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente né ragionando in termini di convenienza a conoscere atti prima preclusi. Sotto questo ultimo aspetto, non rilevarebbe la potenzialità in termini di conoscenza degli atti, ossia quanto il giudice potrebbe assumere dagli stessi, ma l'ammissione si baserebbe esclusivamente sugli elementi sopra individuati (dichiarazione veritiera e cause non imputabili).

Sezioni Unite della Cassazione, per presunzione, un rifiuto di esibizione e, poiché all'unicità dell'elemento oggettivo deve corrispondere quella dell'elemento soggettivo, anche nel caso della dichiarazione non può essere sufficiente la colpa²⁵¹.

Le stesse considerazioni possono essere svolte sull'occultamento dei documenti, che deve essere intenzionale.

2.2. Le preclusioni conseguenti alla mancata collaborazione nei controlli in ufficio

Le disposizioni che regolano le preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione durante i controlli *a tavolino* sono il frutto di due principali interventi. Il primo, più datato, ad opera dalla legge 19 febbraio 1999, n. 28, che ha integrato l'art. 32 del D.P.R. 600/1973 (influenzando di riflesso anche sull'art. 51 del D.P.R. 633/1972) estendendo l'applicabilità delle preclusioni anche alla mancata

²⁵¹ Cass., SS.UU., 25 febbraio 2000, n. 45. Contrarie Cass., sez. trib., 16 ottobre 2009, n. 21968, ove si legge che: «La giurisprudenza di questa Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti «non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa» (Cass. 26 marzo 2009, n. 7269)»; dello stesso tenore la richiamata Cass., sez. trib., 26 marzo 2009, n. 7269: «Il divieto poi di prendere in considerazione ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa i libri, scritture e documenti di cui si è rifiutata l'esibizione, previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 5 (applicabile D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 33, anche agli accertamenti delle imposte sui redditi) deve ritenersi operante non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione «doloso») dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.) e, quindi, per colpa (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 7161 del 24/06/1995, n. 8033 del 1992)».

adduzione di “notizie” e di “dati” in risposta alle richieste istruttorie avanzate dall’ufficio tramite trasmissione di questionari e inviti.

In secondo luogo, lo stesso potere dell’Amministrazione finanziaria di inviare ai contribuenti richieste *informative* è stato potenziato in seguito con il decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, altrimenti detto Visco-Bersani, che ha introdotto la possibilità di allargare la richiesta di dati e notizie anche a terzi soggetti con i quali il contribuente intrattiene rapporti, è (o è stato) cliente o fornitore.

Come sopra si è avuto modo di accennare, il nostro ordinamento non prevede un nesso procedimentale tra attività *sul campo* e controlli *a tavolino*, né i secondi sono condizioni per procedere ai primi. Al di là delle considerazioni sull’invasività degli strumenti a disposizione dell’Amministrazione e sul loro pressoché libero utilizzo²⁵², la diversità delle discipline non condizionata ad uno specifico ordine di applicazione, come abbiamo già avuto modo di sottolineare, potrebbe portare a difficoltà applicative di non poco rilievo.

Prima di esaminare il contenuto delle disposizioni, si segnala che con riferimento all’art. 32, D.P.R. 600/1973, è stata sollevata questione di legittimità dinanzi alla Corte costituzionale, assumendo che la decadenza dalla facoltà di produrre documenti in giudizio impedirebbe l’accertamento della effettiva situazione patrimoniale del contribuente e, pertanto, sarebbe causa di imposizione fiscale eccedente la capacità contributiva del medesimo. La Corte, in quell’occasione, ha escluso qualsiasi vizio di costituzionalità della norma con riferimento all’art. 53 Cost., comma 1, chiarendo che «la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all’invito dell’amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva»²⁵³.

Contenuto della disposizione. L’effetto preclusivo della disposizione dell’art. 32, commi 4 e 5, non copre solo i documenti non prodotti ma si estende anche ai dati e alle notizie non adottati. La

²⁵² Il nesso di pregiudizialità tra richiesta e accesso è previsto invece, *ex* artt. 51, comma 5, e 52, comma 11, del D.P.R. 633/1972, nei confronti delle banche e dell’Amministrazione postale.

²⁵³ Corte Cost., 7 giugno 2007, n. 181.

prima obiezione risiederebbe nella difficoltà di tradurre nella realtà il disposto a causa della immaterialità di dati e notizie: poiché infatti trattasi di argomentazioni ed enunciati sembrerebbe arduo definire dati e notizie non addotti come inesistenti.

In secondo luogo, sottometterne la mancata adduzione alla fase dell'invito sembrerebbe richiedere un'anticipazione delle difese troppo gravosa per il contribuente²⁵⁴.

Un altro elemento *aggiunto* rispetto alla disposizione dell'art. 52, comma 5, D.P.R. 633/1972, è la formulazione dell'avvertimento. Si richiede ai fini dell'operatività della preclusione che l'Amministrazione informi preventivamente il contribuente - e cioè contestualmente alla richiesta - degli esiti collegati alla mancata produzione di documenti e adduzione di dati e notizie. Si ritiene, pertanto, che in difetto dello stesso la preclusione non possa operare²⁵⁵.

Infine, a differenza dell'art. 52, D.P.R. 633/1972, in questa sede viene espressamente normata l'eccezione riguardante il contribuente che nell'atto introduttivo al giudizio di primo grado depositi in allegato i documenti e le notizie, dichiarando di non aver potuto adempiere per *causa non imputabile*²⁵⁶.

Ratio della disposizione – richiami. Sulla *ratio* della disposizione basti richiamare quanto detto in precedenza a proposito delle

²⁵⁴ A. VIOTTO, *I poteri di indagine, cit.*, 211 ss., evidenzia la preoccupazione che la norma possa essere utilizzata dall'Amministrazione per determinare un'anticipazione del contraddittorio processuale con lesione delle facoltà difensionali del contribuente che si esprimono anche nella scelta dei tempi della difesa. M. TRIVELLIN, *op. cit.*, 317, giunge alla stessa conclusione, focalizzando la questione sul riparto dell'onere probatorio. Risposte reticenti o non chiare del contribuente consentirebbero all'Amministrazione di alleggerire il proprio impegno dimostrativo attraverso la mera valorizzazione nel processo della mancata collaborazione del contribuente. Sul punto si confronti, da ultimo, M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di TESAURO, Milano, 2011, 109.

²⁵⁵ G.M. CIPOLLA, *op. cit.*, 340.

²⁵⁶ C'è chi ha letto nella possibilità prevista dal comma 5 una sorta di "remissione in termini" per il contribuente: M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 241.

preclusioni discendenti dalla mancata collaborazione in fase di accesso, verifica e ispezione. In particolare, e ciò si avverte maggiormente per l'istruttoria condotta in ufficio, il subprocedimento generato dall'invio di un invito a comparire o da un questionario mira ad istaurare «un dialogo tra le parti, in vista di un chiarimento delle reciproche posizioni, capace di escludere l'istaurazione del contenzioso»²⁵⁷. Proprio per tale ragione l'ordinamento “punisce” il mancato rispetto ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione che sono necessariamente implicati «quando siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria»²⁵⁸.

Elemento oggettivo e caratteristiche della richiesta. La condotta oggetto della disposizione si estrinseca nella mera mancata esibizione o trasmissione di quanto richiesto dall'Amministrazione.

La richiesta, per la quale valgono le considerazioni sopra espresse, si connota di elementi ulteriori in forza dell'applicazione del comma 1 dell'art. 32: l'indicazione del motivo, la notifica secondo le procedure di rito²⁵⁹ e l'assegnazione di un congruo termine per la risposta²⁶⁰.

Perché possa parlarsi di effetto preclusivo è necessario che «la richiesta sia sufficientemente determinata, concretamente suscettibile di adempimento, specificamente consentita e da attuarsi entro un termine adeguato»²⁶¹.

²⁵⁷ Così Cass., sez. trib. 10 gennaio 2013, n. 453, che ha sottolineato come l'inadempimento del contribuente è grave perché determina anche l'impossibilità di procedere con il metodo analitico. Nello stesso senso Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049.

²⁵⁸ Corte cost., 25 luglio 2000, n. 351.

²⁵⁹ La richiesta deve essere portata a conoscenza con mezzi idonei: G.M. CIPOLLA, *op. cit.*, 340.

²⁶⁰ Il tema dell'assegnazione di spazi congrui alla difesa del contribuente nell'istruttoria è stato affrontato con sensibilità a livello comunitario. Ne è esempio emblematico la vicenda sottesa alla sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea, 18 dicembre 2008, causa C-349/07 (su cui *ultra* nota 62), nella quale l'accento è stato posto proprio sulla necessità che il termine affidato al contribuente per rispondere ad una richiesta dell'ufficio fosse ragionevole in relazione alla difficoltà nel reperire i dati e alla gravità delle contestazioni effettuate.

²⁶¹ Le caratteristiche vengono bene sintetizzate da G. VANZ, *op. cit.*, 184.

Dal lato del contribuente, invece, al fine di porsi al riparo dall'effetto preclusivo, quanto meno nell'ipotesi del questionario, sembrerebbe sufficiente operarne la restituzione, indipendentemente dall'esattezza o completezza delle risposte trasmesse con lo stesso²⁶².

Elemento soggettivo. Il dato testuale afferma l'irrelevanza dell'elemento soggettivo, per cui l'effetto preclusivo discenderebbe anche dalla mera colpa, a differenza di quanto stabilito dal comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972²⁶³. Il maggior rigore della disposizione sarebbe mitigato dalla possibilità concessa al contribuente di dichiarare (e provare) che l'inadempimento derivi da cause non imputabili con relativa sottrazione all'effetto preclusivo²⁶⁴.

²⁶² In tal senso, Cass., sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 263.

²⁶³ Il dato è confermato da una recente pronuncia Cass., sez. V, 10 gennaio 2013, n. 453, che sottolinea l'irrelevanza dell'elemento soggettivo per cui la norma va intesa «senza che possano acquistare rilievo le motivazioni e, dunque, l'atteggiamento psicologico del contribuente (Cass. 30 dicembre 2009, n. 28049, resa in una fattispecie simile a quella in oggetto, in cui si è ritenuto inidonea ad impedire la predetta preclusione la dichiarazione del contribuente “di aver ricevuto la notifica del questionario nei giorni immediatamente precedenti il periodo feriale”)».

²⁶⁴ Cass., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 28049: «La mancata risposta al questionario, come la mancata esibizione o trasmissione di atti, documenti, libri e registri, in risposta agli inviti dell'ufficio, producono l'effetto d'impedirne la considerazione a favore del contribuente, a prescindere dalle ragioni determinanti l'omissione; la norma, infatti, fa dipendere tale conseguenza dal fatto obiettivo dell'omissione, senza alcun riferimento alle motivazioni della parte privata, ossia all'elemento psicologico del soggetto che omette di rispondere [...] l'effetto d'inutilizzabilità dei dati e documenti non riferiti o non esibiti o non trasmessi si produce indipendentemente dall'atteggiamento psicologico del contribuente; ma l'apparente maggior rigore è temperato dalla possibilità concessagli di dichiarare, in *limine litis*, di non aver potuto ottemperare alla richiesta per causa a lui non imputabile (art. 32 cit., comma 5), e di sfuggire così alla suddetta preclusione».

Sulla necessità che la dichiarazione di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa non imputabile sia contestuale alla produzione dei documenti si veda Cass., sez. trib., ord., 22 ottobre 2010, n. 21665.

2.3. *Mancata collaborazione del terzo e preclusioni per il contribuente*

Assodato che le informazioni ed i documenti recepiti da terzi giocano un ruolo decisivo nel recupero della pretesa fiscale e nell'economia dei procedimenti, e che, pertanto, il comportamento attivo e collaborativo del terzo giova al Fisco allo stesso modo dell'atteggiamento *non ostruzionistico* del contribuente, va da sé che l'ordinamento si appresti a garantirlo anche attraverso meccanismi *sanzionatori*. Per tale ragione, il mancato rispetto delle forme di partecipazione obbligatoria può produrre conseguenze negative direttamente in capo al terzo o, di riflesso, sul contribuente sottoposto a controllo. La tematica andrà affrontata sia con riguardo alle preclusioni, sia all'esposizione ad accertamento induttivo, che alle sanzioni.

Ipotizziamo che un terzo, interpellato dall'Amministrazione finanziaria tramite invito o questionario o interessato da un accesso, non produca determinati documenti. Quali potrebbero essere le conseguenze della sua condotta? E su chi ricadrebbero: sul terzo stesso o sul contribuente? La risposta, come anticipato, non è così immediata e occorre procedere per gradi.

Esaminiamo dapprima la possibilità di ricadute in termini preclusivi sul terzo. Poiché il recupero della pretesa fiscale avviene in capo ad un soggetto (contribuente) differente rispetto a quello che ha posto in essere il comportamento pregiudizievole per l'Amministrazione (terzo), per logica prima che per diritto, sembrerebbe non attuabile il disposto degli artt. 32 comma 4, D.P.R. 600/1973 e 52, comma 5, D.P.R. 633/1972. Nell'ipotesi tradizionale, non vi sarebbe, infatti, la sede (giudizio) per il terzo per volersi giovare di documenti non prodotti riferibili al contribuente, né sembrerebbe lo stesso averne interesse.

Potrebbe fare eccezione a queste considerazioni il caso del terzo non collaborativo che venisse successivamente interessato da un controllo a lui diretto. In questa circostanza, il suo ruolo passerebbe da terzo a contribuente e anche gli effetti del suo comportamento andrebbero esaminati in quest'ottica. Si pensi ad un cliente che rifiuti di fornire all'amministrazione fatture riferibili al fornitore sottoposto a controllo. Se, in un secondo momento, il cliente diventasse diretto

destinatario di un controllo, in tale sede il documento non prodotto sarebbe prova di un costo sostenuto. Ci si chiede, quindi, se il precedente rifiuto potrebbe portare, ad esempio al disconoscimento del costo relativo alla fattura di cui si era rifiutata l'esibizione. Una risposta positiva implicherebbe il formarsi dell'effetto preclusivo a seguito della prima richiesta, che risulta, tuttavia, ancorata a un controllo fiscale differente. Per tale ragione, parrebbe doversi propendere per la necessità, posto il primo diniego, della reiterazione della richiesta. Ancorché come osservato nella sezione relativa al terzo, non vi siano ostacoli per l'Amministrazione a prelevare elementi di prova relativi a soggetti differenti rispetto a quelli sottoposti a controllo ed a impiegarli in accertamenti successivi a loro diretti, la configurabilità di un effetto preclusivo determinato dalla mancata collaborazione sembrerebbe, invece, collegata al controllo in corso e non ad uno eventuale e successivo.

Dal lato delle ricadute in capo al contribuente, ci si domanda se possa essere sostenibile la legittimità di un effetto preclusivo discendente dalla mancata risposta dei terzi a questionari e inviti o dalla loro inerzia od opposizione durante le operazioni di accesso. A livello generale verrebbe da dare risposta negativa all'interrogativo, poiché parrebbe estremamente gravoso far ricadere sul contribuente l'inadempimento di un soggetto diverso. Tuttavia, si pensi al caso, previsto in materia di accessi, ispezioni e verifiche, in cui alla richiesta dell'Amministrazione il contribuente opponga che i documenti, o meglio *le scritture contabili*, siano conservati da un soggetto terzo.

Il comma 10 dell'art. 52, del D.P.R. 633/1972, prevede che il contribuente che dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso *altri soggetti* deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. La stessa disposizione si occupa di regolare anche l'eventualità nella quale, a causa del comportamento di contribuente e terzo, l'Amministrazione non riesca a portare a termine le ricerche.

I casi ipotizzati e risolti in modo espresso sono tre:

a) il contribuente non esibisce l'attestazione; b) il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso; c) il soggetto che l'ha rilasciata non esibisce in tutto o in parte le scritture.

Ebbene, a tutti i casi sopra elencati, la legge prescrive che si applichino le disposizioni del quinto comma dell'art. 52. Tuttavia tale

previsione se non desta particolari perplessità con riguardo al comportamento del contribuente che non esibisce l'attestazione del soggetto terzo, contemplato alla lettera a), in quanto si tratta di una situazione assimilabile al rifiuto, *intenzionale e consapevole*, del contribuente stesso, nelle ipotesi residuali la situazione appare nettamente differente poiché sembrerebbero illustrare, almeno la seconda, un comportamento intenzionale e consapevole del soggetto terzo.

Ci si potrebbe chiedere, innanzitutto, se la disposizione trovi applicazione in qualsiasi evenienza o esclusivamente qualora, in qualche modo, il comportamento del terzo sia suffragato o influenzato da direttive impartite a monte dal contribuente stesso. In tal caso il terzo agirebbe di riflesso, ponendo in essere una condotta *ordinata* dal contribuente ed indirettamente ascrivibile allo stesso.

Ma se l'opporci all'accesso o il non esibire discendesse meramente dal terzo? In questi casi l'effetto preclusivo si verificherebbe per il solo fatto di aver consegnato in custodia i documenti ad un soggetto rivelatosi non collaborativo con il Fisco²⁶⁵.

Letto in questa accezione, il disposto del comma 10 dell'art. 52 D.P.R. 633/1972, se paragonato al comma 5, potrebbe destare perplessità perché ascriverebbe l'effetto preclusivo ad una condotta slegata dal principio di responsabilità personale ponendolo a carico del contribuente quale responsabilità oggettiva o *culpa in eligendo*. Si noti, inoltre, che la lettera della norma non limita l'applicazione ai depositari intesi in senso tecnico ma la estende a qualsiasi terzo (stante, infatti, la previsione "altri soggetti"), mentre la limita oggettivamente alle *scritture contabili*²⁶⁶.

²⁶⁵ Sulla qualità del terzo, nella circolare ministeriale n. 224/E del 5 dicembre 2000, avente ad oggetto i compiti della SIAE in materia di Imposta sugli intrattenimenti ed IVA sugli spettacoli, la Direzione Centrale Accertamento del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle entrate, al par. 5 aveva sottolineato che «perché possa configurarsi il rifiuto di esibizione non basta che l'eventuale risposta negativa alla richiesta provenga da commessi, segretari o impiegati senza poteri di rappresentanza. Occorre, invece, che tale rifiuto sia manifestato o dal titolare o dal rappresentante legale del soggetto verificato o, quantomeno, dal direttore del locale».

²⁶⁶ E' pur vero che, almeno nel caso degli ausiliari, l'effetto preclusivo potrebbe essere ritenuto in linea con la ratio sottesa alla disposizione

Inoltre, occorre chiedersi se tale norma inserita all'interno delle richieste effettuate nel corso dei controlli esperiti presso i luoghi di diretto riferimento del contribuente possa estendersi anche alle richieste dell'Amministrazione:

- a) al contribuente tramite invito o questionario;
- b) al terzo tramite accesso o tramite invito o questionario nelle more del controllo del contribuente;
- c) al terzo tramite accesso o tramite invito o questionario nelle more di un controllo a lui diretto.

A rigore la lettera della norma che presuppone una dichiarazione iniziale del contribuente (“*Se il contribuente dichiara che...*”) sembrerebbe configurare pur sempre come passaggio necessario l'esperimento anticipato della richiesta al contribuente. Pertanto la situazione che potrebbe arrivare al vaglio del comma 10 sarebbe solo quella descritta alla lettera a). A tal riguardo, l'inserimento della previsione all'interno delle preclusioni derivanti da comportamenti tenuti durante accessi, ispezioni e verifiche potrebbe ostare ad un'applicazione generalizzata come già visto in precedenza a proposito di altri elementi (es. causa scriminante, avvertimento). Non sarebbe, quindi, la prima incongruenza rilevata tra le diverse discipline e ammessa dall'ordinamento. Buon senso e ragionevolezza sembrerebbero però opporsi a tale limitazione e una via per uscire dall'*impasse* potrebbe essere, in tali circostanze, quella per il contribuente di chiedere all'Amministrazione il differimento del termine per adempiere alle richieste a lui rivolte tramite invito o questionario. Tale soluzione non coprirebbe, tuttavia, l'ipotesi di rifiuto del terzo poiché il contribuente rimarrebbe *a mani vuote* e non potrebbe, anche ottenuto il differimento del termine, produrre il materiale. Va ancora detto che, per questa evenienza, potrebbe considerarsi applicabile la scriminate per causa non imputabile introdotta dall'art. 32, comma 4, che permette al contribuente di depositare per la prima volta in giudizio gli elementi in possesso del terzo dichiarando di non averli potuti produrre a causa, ad esempio, del di lui rifiuto.

civilistica dell'art. 1228 c.c., che prevede, per il debitore civilistico, che si avvale dell'operato di terzi, la responsabilità per i fatti dolosi o colposi di costoro.

Ammettendo questa possibilità, e chiudendo in qualche modo il cerchio, si evidenzerebbe l'ulteriore distorsione del sistema: solo il contribuente destinatario di richiesta tramite questionario o invito rimarrebbe impunito - proprio attraverso tale scriminante - per il fatto dei terzi.

Prima di valutare le richieste dirette al terzo, sub b) e c), che come prima anticipato, non sembrano coperte dal comma 10, occorre interrogarsi circa la sorte di eventuali documenti conservati presso terzi che non siano tecnicamente scritture contabili. Questi esulerebbero dal tenore del comma 10, di guisa che il contribuente, ripercorrendo i discorsi fatti in precedenza, potrebbe giovare della scriminante dell'art. 32, comma 4 con i limiti sopra esposti (solo per preclusioni legate a richieste tramite invito o questionario). Occorre però ben intendersi sul tipo di documenti per i quali il contribuente potrebbe giovare della scriminante. Si faccia ad esempio il caso di una società che abbia acquisito beni strumentali in leasing e non possieda copia dei relativi contratti di leasing, contenti un loro dettaglio, pur avendone dedotto i canoni ai fini fiscali sulla scorta di fatture che richiamano il mero contratto. Potrebbe addurre come scusante che i documenti sono conservati dalla società di leasing? Il problema non è di poco conto, specialmente nell'ipotesi in cui la società di leasing, interpellata dall'Amministrazione, si rifiuti di produrli. In questo caso, mancherebbe infatti il documento che costituisce prova dell'inerenza del costo sostenuto (il dettaglio del contratto dovrebbe infatti chiarire quali beni sono stati concessi in leasing), la cui conservazione non sembra potersi demandare alla diligenza di soggetti terzi.

Restano da ricondurre le ipotesi b) e c) al quesito se il comportamento del terzo possa produrre preclusioni in capo al contribuente nelle ipotesi ivi tracciate.

In relazione all'ipotesi su c) - preclusioni derivanti da inerzia o rifiuto del terzo su richieste tramite accesso o invito o questionario riguardanti il contribuente effettuate nelle more di un controllo a carico del terzo - sembrerebbe doversi propendere per una risposta negativa, richiamando le considerazioni circa l'impossibilità del verificarsi delle preclusioni da richieste aventi ad oggetto un controllo diverso, esposte in apertura per l'ipotesi di preclusioni a carico del terzo che diventi successivo destinatario di controllo. Qui, come in

quella sede, manca un nesso di consequenzialità tra l'oggetto del controllo e le richieste che fa sì che non si possa propendere per una risposta positiva.

Più problematica l'ipotesi b) che corrisponde all'interrogativo se l'inerzia o il rifiuto del terzo, riferita a richieste tramite accesso o invito o questionario aventi ad oggetto un controllo a carico del contribuente, possa condurre a effetti preclusivi in capo a quest'ultimo.

Anche in questo caso occorre procedere per gradi e analizzare separatamente i disposti dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972 e dell'art. 32 del D.P.R. 600/1973. L'art. 52 tratta genericamente del "*rifiuto di esibizione*". Se ci si fermasse a questa lettura si potrebbe concludere che il comportamento del contribuente e di qualsiasi terzo potrebbero portare indifferentemente all'effetto preclusivo. Anche l'art. 32 del D.P.R. 600/1973 nella sua formulazione «le notizie e i dati non adottati [...] non esibiti o non trasmessi» non enuncia il soggetto dell'azione²⁶⁷, tuttavia poiché tale norma prevede l'informativa contestuale al contribuente - che si ribadisce non sussiste per le richieste effettuate nelle more di controlli sul campo - sull'effetto preclusivo («Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta») sembrerebbe suggerire che lo stesso effetto possa generarsi solo quando sussistano queste condizioni. A meno che si voglia ipotizzare una situazione nella quale il contribuente venga avvertito contestualmente all'esperimento di richieste effettuate ad un altro soggetto. Ma parrebbe doversi dare risposta negativa.

3. L'applicazione "sanzionatoria" dell'accertamento con il metodo induttivo

Nella trattazione riguardante le preclusioni, la condotta *inadempiente* del contribuente si sostanzia nella mancata produzione di elementi (documenti, atti, dati, notizie...) in risposta a richieste dell'Amministrazione. Richieste che possono essere effettuate durante i

²⁶⁷ Mentre espone con chiarezza nei confronti di chi non possono essere presi in considerazione i materiali: "a favore del contribuente".

controlli sul campo o i controlli in ufficio, con relative differenze ed incongruenze.

La mancata risposta agli inviti o ai questionari - e solo questa - espone però il contribuente ad un'ulteriore conseguenza: la possibilità che l'Amministrazione finanziaria utilizzi nei suoi confronti un metodo di accertamento di tipo induttivo.

L'evenienza si verifica con riguardo alla determinazione del reddito di impresa *ex art.* 39 del D.P.R. 600/1973 e dell'imponibile iva *ex art.* 55 del D.P.R. 633/1972, mentre sembrerebbe esclusa per i redditi delle persone fisiche, a causa della recente modifica legislativa ad opera del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, art. 22, che ha innovato in modo profondo l'accertamento sintetico *ex art.* 38 del D.P.R. 600/1973, eliminando il riferimento all'inottemperanza agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)²⁶⁸. Va anche detto che la modifica rimane pur sempre mitigata dal disposto dell'art. 38, comma 4, che prevede per l'ufficio *sempre* la possibilità di determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese sostenute nel corso del periodo di imposta. La dottrina aveva, infatti, acutamente osservato come il disposto dell'ultimo comma dell'art. 38 ora abrogato fosse di non pronta comprensione «rispetto alla fisiologica alternatività tra il metodo analitico e quello presuntivo sulla spesa»²⁶⁹. La formulazione dell'art. 38 conferma, infatti, un'equipollenza tra metodo analitico e metodo sintetico a causa proprio del possibile ricorso agli indici di spesa. Per questo motivo la finalità di una previsione che colleghi la commissione di condotte non collaborative all'esposizione al metodo induttivo si rivela essere o pleonastica o caratterizzata da intento "allusivo"²⁷⁰. La seconda lettura conferma la tesi di chi vede

²⁶⁸ Il comma soppresso è il seguente: «Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)».

²⁶⁹ M. TRIVELLIN, *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 736.

²⁷⁰ M. TRIVELLIN, *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio*, *cit.*, 744, ove afferma che «la previsione suona come una sorta di "monito sanzionatorio", allo scopo di indurre il contribuente nei confronti del quale

nell'esposizione al metodo induttivo una punizione per il contribuente, alla quale ci sia consentito dissentire nei termini che seguiranno.

Lo strumento induttivo, disciplinato rispettivamente, per le imposte dirette, e nello specifico per i redditi di impresa, dall'art. 39 del D.P.R. 600/1973 e, per l'imposta sul valore aggiunto, dall'art. 55 del D.P.R. 633/1972 consente di raggiungere un risultato che potrebbe definirsi approssimativo rispetto ad altri metodi accertativi. La ragione risiede nella possibilità per l'Amministrazione di fondare il recupero sulla base di dati e notizie *comunque* raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio. L'art. 39 per le imposte sul reddito specifica, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni non qualificate, ossia anche prive dei requisiti di "gravità", "precisione" e "concordanza". Da contrappeso a questa maggiore e legittimata disinvoltura, l'utilizzo della metodologia è ancorato a determinati presupposti, quali la mancata indicazione del reddito di impresa in dichiarazione o l'omissione *tout court* della stessa dichiarazione, l'inattendibilità della contabilità, l'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore e le condotte *non collaborative* del contribuente di cui ci occuperemo.

In particolare, il riferimento va all'art. 39 secondo comma, lettera c), del D.P.R. 600/1973, che tratta la situazione nella quale risulti dal verbale di ispezione che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14, stesso D.P.R.²⁷¹ e la lettera d-*bis*), aggiunta dall'art. 25 della legge 18 febbraio 1999 n. 28, ove si prende in considerazione la condotta del contribuente che non abbia risposto agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), stesso decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del

sia in corso un controllo analitico ai fini irpef ad agire in ottica cooperativa per evitare che il metodo muti in una ricostruzione che si avvale di logiche essenzialmente induttive».

²⁷¹ Sembra, quindi, che la facoltà sia limitata all'indisponibilità o sottrazione delle scritture lasciando da parte atti e documenti.

D.P.R. 633/1972²⁷² ²⁷³. Nella stessa direzione sembra andare la novella circostanza aggiunta ad opera del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 28, lettera c), riferita alla mancata omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, poi così riformulata ad opera dell'art. 8, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16: «d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione».

Con riferimento alle condotte *non collaborative*, l'art. 55 del D.P.R. 633/1972 sembra riferire, invece, la possibilità dell'utilizzo del metodo induttivo al solo caso del rifiuto o della sottrazione di registri e fatture durante l'ispezione, non disponendo alcunché in relazione alla mancata risposta a inviti o questionari, seppur prevista dall'art. 51 D.P.R. 633/1972 con una formulazione che riecheggia *in toto* l'art. 32 D.P.R. 600/1973. Inoltre, l'art. 55 non valorizza ai fini dell'utilizzo

²⁷² Sulla necessità che la mancata risposta del contribuente legittimi *di per sé sola* il ricorso all'accertamento induttivo *esclusivamente* a partire dalla modifica legislativa non vi sono rilevanti disaccordi in giurisprudenza: Cass., sez. trib., ord., 11 maggio 2010, n. 11423; Cass., sez. trib., 29 luglio 2005, n. 16049.

²⁷³ La disposizione desta non poche perplessità quanto meno in riferimento all'«infedele indicazione» dei dati dello studio di settore. Ci si potrebbe chiedere infatti quali infedeltà provochino l'effetto di legittimare il ricorso all'induttivo, ovvero se la disposizione vada considerata *tout court* in modo letterale o se sia possibile escludere dall'area di applicazione dimenticanze o inesattezze meno gravi. L'attenzione va posta *in primis* a quei dati dello studio che non entrano a far parte dell'algoritmo di calcolo. Con maggior sofismo si potrebbe discutere della necessità che i dati infedeli per provocare la conseguenza sfavorevole debbano essere in grado di modificare il risultato atteso dagli studi in senso conveniente per il contribuente.

del metodo induttivo l'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore.

Da quanto detto si evidenziano almeno due incongruenze:

- la prima, relativa alla mancata valorizzazione in ambito IVA dell'omessa risposta ai questionari;

- la seconda, relativa alla mancata valorizzazione in ambito IVA dell'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore.

Sulla prima, occorre rilevare che lo stesso art. 39 del D.P.R. 600/1973, comma 2, lettera d *bis*) prevede l'esposizione ad accertamento con il metodo induttivo per la determinazione dei redditi anche in carenza di risposta a questionari e inviti emessi ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. 633/1972. L'impossibilità dell'utilizzo dell'accertamento induttivo ai fini IVA in caso di mancata risposta all'invito o questionario proprio su quella materia sembra una soluzione non praticabile, considerato che si arriverebbe al paradosso di legittimare un accertamento induttivo delle imposte dirette a seguito di mancata risposta ad un questionario IVA, in assenza di induttivo per il recupero IVA a causa di quella stessa mancata risposta.

Di conseguenza ci potremmo trovare dinanzi ad un controllo iniziato con la richiesta di invito o questionario ai sensi delle imposte dirette e IVA ed a un possibile accertamento induttivo solo per le prime. Appare chiaro che si è di fronte ad un mancato coordinamento legislativo non giustificabile dal principio di unicità dell'accertamento. Del resto, i ricavi che concorrono a determinare il reddito di impresa o i compensi che concorrono a determinare il reddito da lavoro autonomo coincidono, sostanzialmente, con i corrispettivi che determinano l'importo soggetto a imposizione delle operazioni imponibili IVA, di tal che i ricavi o compensi induttivamente ricostruiti ai fini delle imposte sui redditi appaiono rilevare, in automatico, anche a fini IVA.

Anche la seconda incongruenza, relativa alla mancata valorizzazione in ambito IVA dell'indisponibilità delle scritture contabili per causa di forza maggiore, la mancata armonizzazione legislativa non pare di pronta intuizione. In aggiunta ci si domanda se, anziché l'indisponibilità delle scritture contabili vi fosse l'indisponibilità di altri documenti importanti per la ricostruzione,

l'Amministrazione sarebbe legittimata a procedere con il metodo induttivo.

Queste incoerenze, questi mancati coordinamenti ci riconducono sempre all'annosa problematica di fondo: l'accertamento extracontabile ha una *ratio* sanzionatoria?

3.1. *La ratio dell'accertamento induttivo*

Alcune voci hanno visto nell'utilizzo del metodo induttivo una forma di sanzione impropria a causa della maggiore approssimazione nella determinazione del risultato che potrebbe tradursi in un pericolo per il contribuente.

Come prima si accennava, a differenza dell'accertamento analitico-contabile che «è effettuato determinando o rettificando (anche in base a presunzioni) singole componenti (attive o passive) del reddito»²⁷⁴, l'induttivo *ex art.* 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non implica la rettifica (analitica) delle singole poste, presupponendo di conseguenza una semplificazione operativa²⁷⁵.

Per tale ragione è possibile incorrere nell'equivoco che alla semplificazione operativa dell'esercizio di ricostruzione si accompagni un minor rigore del risultato giustificato da tassative mancanze riconducibili al contribuente.

Tale automatismo, in realtà, è discutibile per almeno due ragioni:

- non è detto che tutti gli accertamenti induttivi siano molto imprecisi, perché possono essere più o meno accurati a seconda del materiale a disposizione dell'Ufficio²⁷⁶;
- non è detto che in presenza del presupposto richiesto l'Amministrazione effettui l'accertamento induttivo, poiché le norme

²⁷⁴ Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I, Parte prima*, Milano, 2011, 220.

²⁷⁵ Discorso analogo per l'accertamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

²⁷⁶ Il riferimento è a A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 242. Sia consentito il rimando anche a R. MARCHETTO, *Gli accertamenti presuntivi tra motivazione e prova: un caso di contestato superamento degli studi di settore «a favore dell'ufficio»*, nota a Comm. Trib. Prov. Salerno, sez. II, 14 aprile 2010, n. 145, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 463 ss.

consentono, legittimano l'Amministrazione all'esperimento del metodo ma non la obbligano in tal senso.

L'inevitabilità del ricorso al metodo induttivo, e, quindi, dell'emissione di un accertamento senza presunzioni chiare, precise e concordanti, sembra ricorrere solo quando il contesto probatorio è povero. Solo se gli elementi del contesto conoscitivo a disposizione sono pochi si avrà, come immanente conseguenza, uno *standard* probatorio che è necessariamente attenuato.

Il concetto potrebbe trovare traduzione nei termini seguenti: “*la prova è accurata e analitica per quanto è possibile*”. Non va dimenticato che la nascita dell'accertamento induttivo può dirsi collegata alla necessità dell'Amministrazione di far fronte al fenomeno della contabilità non tenuta. Per tale ragione, il significato della norma va individuato nella possibilità che l'Amministrazione finanziaria accerti il reddito con un grado di accuratezza che dipende dal grado di analiticità dei dati dei quali può entrare in possesso.

Resta da coniugare lo spirito iniziale con il fenomeno particolare al quale si sta assistendo, di identificazione del metodo in una sanzione impropria, in una sorta di punizione. Vengono interpretate in questo senso la ormai datata previsione di cui si discute inerente alla mancata risposta agli inviti unitamente alla novella inerente alla mancata o mendace comunicazione dei dati degli studi di settore²⁷⁷.

²⁷⁷ Contesta questa impostazione M. PISANI, *op. cit.*, 560 ss., il quale analizza e sconfessa l'eventuale carattere di «quasi sanzione» dell'accertamento induttivo, anche alla luce dei contributi «della giurisprudenza di legittimità dai quali traspare una evidente attenzione ad evitare che un simile strumento sia utilizzato in modo arbitrario e svincolato dalle circostanze di fatto relative al caso concreto, con ciò trascendendo gli scopi ultimi della norma. In tale senso, pertanto, è messa in chiara luce la necessità che la motivazione dell'atto di accertamento sia articolata su di un duplice livello, afferente, il primo, la dimostrazione dell'integrazione dei presupposti richiesti ai fini della legittimità del ricorso al particolare metodo e, il secondo, i criteri adottati allo scopo di pervenire alla determinazione della capacità contributiva del soggetto passivo destinatario di accertamento, ancorché frutto di un processo logico necessariamente valutativo. Ciò che, in sostanza, è a più riprese ribadito è la imprescindibile esigenza che la quantificazione del reddito sia frutto di elementi concretamente idonei a fornire, nel modo più attendibile possibile, un simile risultato, pena

Tale lettura porterebbe a ritenere che gli *standard* probatori, nel caso di adozione del metodo induttivo, scendano per punire l'omessa collaborazione del contribuente. Tuttavia, tale risultato non pare in linea con i principi di uno Stato di diritto nel quale si dovrebbe punire con sanzioni e si dovrebbero, invece, accertare redditi effettivamente evasi.

Se non ci si inganna, occorre ricondurre, quindi, la norma ad una razionalità: cosa significa che si può subire un accertamento anche con presunzioni non gravi, precise e concordanti? E' una disposizione che ha creato diversi dubbi e problemi sin dalla sua entrata in vigore: interpretata alla lettera vuol dire che, in certe condizioni, è possibile procedere sulla base di presunzioni anche discordanti e imprecise.

Il senso della norma, però, è sostanzialmente che l'Amministrazione, nel processo di accertamento, deve usare la massima accuratezza consentita dal contesto.

Questa regola deve essere anche adattata alla circostanza che spesso, nel campo dell'accertamento tributario, l'ufficio può trovarsi in una certa difficoltà nel definire un valore puntuale, avendo a disposizione valori alternativi, tutti egualmente probabili²⁷⁸. Può esserci certezza circa l'evasione ma incertezza sull'ammontare preciso di essa.

l'attribuzione di un carico impositivo totalmente svincolato dalla realtà e, pertanto, in chiaro contrasto con i principi costituzionali che presidiano la materia». A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 176, oppone alla connotazione sanzionatoria degli accertamenti emessi sulla scorta di presunzioni semplicissime una coppia di obiezioni: la prima riguarda il dato di fatto che le disposizioni *ex art.* 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si applicano anche a situazioni in cui non sussiste alcuna colpa, ma solo una impossibilità di utilizzare gli strumenti ordinari; la seconda, di ordine sistematico, evidenzia che alla funzione punitiva sono dedicati e congrui gli strumenti del diritto sanzionatorio.

²⁷⁸ Si pensi al seguente caso: l'Amministrazione è certa che il contribuente abbia evaso, ma dai riscontri condotti, specie dalle verbalizzazioni dei dipendenti dell'ufficio contabilità del contribuente, sono emersi tre valori diversi senza che vi siano ragioni estrinseche per ritenere che la verità di uno sia più attendibile di quella dell'altro. Si pone il reale problema di come procedere ad effettuare una scelta tra i suddetti valori.

E', poi, possibile che i valori ugualmente probabili si collochino all'interno di un intervallo. Si pensi alla seguente ipotesi: l'importo da accertare è compreso tra 100 e 200 e all'interno di questo intervallo tutti i valori sono tra loro sostanzialmente equivalenti.

In una situazione in cui si procede fisiologicamente, cioè sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, sembra di poter sostenere che sia nell'ipotesi dei valori separati ossia diversi (100, 135 e 175), sia nell'ipotesi del segmento, la soluzione più congrua sarebbe quella di scegliere il valore mediano: nell'incertezza tra più valori egualmente probabili è sicuramente più equo scegliere il valore che si colloca nel mezzo.

Rimanendo nello stesso esempio, quando, invece, il contesto sia particolarmente povero e ridotta la collaborazione da parte del contribuente, potrebbe essere legittimo consentire, nell'ambito di una certa ragionevolezza, la scelta di qualsiasi valore. Questo potrebbe essere il senso del secondo comma dell'art. 39.

Dunque, se nel quadro del primo comma, nell'incertezza tra 100 e 200, ci si attenderebbe che l'Amministrazione privilegiasse il valore mediano (150), nel caso del comma 2, dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973, le sarebbe consentito puntare al valore maggiore.

Analoghe considerazioni potrebbero svolgersi sull'accertamento induttivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

A conforto della tesi che riconosce la *ratio* dell'accertamento induttivo come reazione alla povertà del contesto con un accertamento meno accurato anziché come risposta sanzionatoria a mancanze del contribuente, vi è poi la circostanza che, almeno per quanto riguarda la disciplina delle imposte dirette, l'esposizione al metodo è prevista anche nel caso di indisponibilità dei documenti per cause di forza maggiore non riconducibile ad alcun comportamento colpevole del contribuente.

Le ipotesi considerate dal comma 2, dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973, sono tuttavia tra loro molto distanti e per alcune risulta di più difficile intuizione collegare la *ratio* che ha governato la scelta legislativa all'impovertimento del contesto probatorio. Proprio la circostanza di recente introduzione riguardante il modello degli studi di settore, per la quale sia consentita una breve digressione per gli spunti di riflessione strettamente inerenti al tema trattato, presta

maggiormente il fianco alle critiche di coloro che vedono nell'esposizione al metodo induttivo un rimedio di tipo sanzionatorio.

3.2. *Una particolare forma di valorizzazione parasanzionatoria dell'accertamento induttivo: le violazioni inerenti la compilazione del quadro della dichiarazione relativo agli studi di settore*

L'istituto di cui brevemente si darà conto ha avuto origine dalle manovre estiva ed invernale dell'anno 2011, che hanno apportato considerevoli modifiche alla disciplina degli studi di settore²⁷⁹, con riguardo agli aspetti dichiarativi ed accertativi²⁸⁰. L'art. 23, comma

²⁷⁹ La bibliografia in tema di studi di settore è sterminata. In particolare sul profilo probatorio si confrontino M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 149 ss.; A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, *passim*; M. BEGHIN, *L'accertamento in base a studi di settore*, Padova, 2005, *passim*; M. BASILAVECCHIA, *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 233 ss.

²⁸⁰ Al complesso intervento legislativo, che ha innovato lo strumento degli studi di settore, sono ascrivibili il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, pubblicato in G.U. n. 155 del 6 luglio 2011 e convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111; il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, pubblicato in G.U. n. 188 del 13 agosto 2011 e convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148; il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, pubblicato in G.U. n. 284 del 6 dicembre 2011, suppl. ord. n. 251 e convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214; il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, pubblicato in G.U. n. 52 del 2 marzo 2012, e convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 26 aprile 2012, n. 44. In sintesi, gli aspetti interessati dalle manovre sono stati: le modalità di pubblicazione dei modelli, l'abrogazione della norma che prevedeva la *franchigia* per procedere all'accertamento induttivo nei casi di congruità agli studi di settore, nonché l'espressa motivazione dell'accertamento conseguente, l'inasprimento sanzionatorio e, punto centrale della "riforma", la legittimazione all'accertamento induttivo nel caso di omessa o infedele compilazione del modello contenente i dati degli studi di settore. Per una prima analisi degli istituti, sia consentito il rimando a R. MARCHETTO, *Gli studi di settore dopo le manovre correttive prime annotazioni critico – sistematiche*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 387 ss.

28, lettera c), del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, ha aggiunto al secondo comma dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la lettera *d-ter*), in base alla quale l'Ufficio è legittimato a procedere ad accertamento con il metodo induttivo «quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-*bis* dell'art. 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471».

La norma individua ben tre circostanze:

- omissione dei dati relativi agli studi di settore;
- infedele indicazione dei dati previsti nel modello;
- indicazione (fittizia o mendace) *in dichiarazione* di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti²⁸¹.

Con un richiamo un po' arzigogolato il legislatore condiziona l'applicabilità dell'intera disposizione ai presupposti per l'irrogabilità delle sanzioni di cui al comma 2-*bis* dell'art. 1, rubricato *Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471²⁸². In altre parole, così come chiarito anche

²⁸¹ Si rileva che, alla lettera, la norma parla di omissione dell'indicazione dei dati previsti e non prende in considerazione la mancata presentazione del modello che equivarrebbe a omissione integrale dei dati. Costituendo quest'ultima un'ipotesi aggravata, sembrerebbe di poter affermare che l'applicazione dovrebbe avvenire a maggior ragione. In senso contrario, invece, potrebbe indurre il difetto sistematico introdotto dalla seconda parte della disposizione che richiama il comma 2-*bis* dell'art. 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, relativo all'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli nonché all'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, anziché il comma 2-*bis* dell'art. 1, o l'art. 8, che contemplano, invece, l'ipotesi dell'omessa presentazione del modello.

Come dopo si dirà, il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, ha corretto tale distorsione.

²⁸² «La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di

dalla circolare dell’Agenzia delle entrate del 5 agosto 2011, n. 41/E, par. 7, l’Amministrazione può procedere ad accertamento induttivo “puro” «solo a condizione che le irregolarità compiute dal contribuente siano tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni introdotte con la Legge finanziaria 2007, vale a dire che il maggior reddito d’impresa ovvero di arte o professione accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, sia superiore al 10 per cento del reddito d’impresa o di lavoro autonomo dichiarato».

Tuttavia è bene rilevare che, per realizzare tale condizione, non è necessario che sia intervenuta l’effettiva irrogazione della sanzione, ma, piuttosto, che risultino verificati i presupposti oggettivi posti a base della norma sanzionatoria²⁸³.

Va subito detto che l’efficacia della norma così come appena descritta è confinata al periodo intercorrente tra il 6 luglio 2011 e il 1 marzo 2012. L’art. 8, comma 4, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, è intervenuto nuovamente nel corpo dell’art. 39 nei termini che seguono: «La lettera d-ter) del secondo comma dell’articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è sostituita dalla seguente: «d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione».

cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione non si applica se il maggior reddito d’impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento del reddito d’impresa o di lavoro autonomo dichiarato».

²⁸³ In tal caso, nelle specifiche motivazioni dell’atto di accertamento andrà inclusa anche quella relativa alla sussistenza delle condizioni per l’applicazione delle citate sanzioni, come già chiarito dall’Agenzia delle entrate con circolare 22 maggio 2007, n. 31/E in merito alla disapplicazione del comma 4-*bis* dell’art. 10 della L. n. 146 del 1998.

La nuova formulazione risolve *in nuce* eventuali dubbi legati all'integrale omissione del modello di cui prima si accennava. Quanto alla condizione legittimante l'utilizzo del metodo induttivo, occorre svolgere alcune brevi considerazioni. Non solo, infatti, viene eliminato il rimando alle condizioni dettate dal comma 2-*bis* dell'art. 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ma le circostanze che portano potenzialmente all'utilizzo del metodo induttivo sembrano ricevere separate legittimazioni. La lettera d-*ter*) nella nuova formulazione sembra infatti legare la *differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione* alla sola ipotesi di infedele compilazione dei predetti modelli. Di conseguenza, l'omissione della presentazione del modello o l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti costituirebbero da sole giustificazione per ricorrere all'accertamento con il metodo induttivo.

Occupandoci del merito della condizione legittimante riformulata, al di là dell'innalzamento della soglia, che passa dal 10% al 15% con un minimo di 50.000 euro, occorre riflettere sui termini di confronto individuati dalla norma nei:

- ricavi o compensi *stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti*;
- ricavi o compensi *stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione*.

Si osservi, innanzitutto, che al confronto tra redditi è subentrato quello tra ricavi e compensi. In secondo luogo, l'utilizzo dell'aggettivo *stimati* in ambo i termini di paragone non solo potrebbe essere letto nel senso di attribuire minor valenza al risultato prodotto dagli studi²⁸⁴, ma suggerirebbe la necessità che, in qualche modo, i ricavi o compensi determinati dallo studio di settore compilato dal contribuente vengano valutati. In altre parole, il confronto si sposta dal piano del reddito dichiarato/reddito accertabile mediante l'applicazione degli studi a quello dei ricavi e compensi stimati dal modello di studi mendacemente compilato o non integralmente

²⁸⁴ L'aggettivo *stimati* sottolinea che gli studi di settore sono presunzioni che generano valori altamente perfetibili.

compilato dal contribuente/ricavi e compensi stimati dal modello di studi correttamente ricostruito dall'Amministrazione. La norma nella sua nuova formulazione assume che sia indiziario e meritevole di approfondimento non tanto lo scostamento rispetto al dichiarato (che ben potrebbe derivare da una effettiva incongruità del contribuente), quanto il fatto che il contribuente "manovri" sugli indici in un modo che sposta sostanzialmente il reddito presumibile. E' evidente la diversa "malizia" di un contribuente che, semplicemente, dichiara risultati della sua attività divergenti da quelli presumibili sulla base degli studi, rispetto a quello che, per risultare congruo, "trucchi" i dati che servono per stabilire la sua congruità. Quando l'alterazione di tali dati produca effetti significativi, la condotta è evidentemente fortemente sospetta, ben più della incongruità in sé.

Quanto all'inclusione della condizione all'interno della stessa disposizione sull'accertamento induttivo, se da un lato, eliminando il rimando alla norma sanzionatoria, sembrerebbe semplificare il compito del lettore, dall'altro evidenzia un difetto sistematico poiché introduce una discrasia tra le condizioni per l'accertamento induttivo e quelle dell'inasprimento sanzionatorio, non interessate dall'ultimo decreto.

Premesso ciò, la disposizione in commento, in entrambe le formulazioni proposte (*ante* e *post* art. 8, D.L. 2 marzo 2012, n. 16), desta altre perplessità, proprio in riferimento alle ipotesi di infedele indicazione dei dati.

Ci si potrebbe, infatti, chiedere *quali* infedeltà legittimino il ricorso all'induttivo, ovvero se la disposizione vada applicata automaticamente, o se sia possibile escludere dall'area di applicazione dimenticanze o inesattezze che potrebbero considerarsi meno gravi.

Il modello degli studi è, infatti, formato da numerosi quadri²⁸⁵, alcuni dei quali contengono informazioni che, seppur rilevanti a

²⁸⁵ In sintesi: Indicazione dell'attività esercitata, Frontespizio, Quadro A - Personale addetto all'attività, Quadro B - Unità locali destinate all'esercizio dell'attività, Quadro C - Modalità di svolgimento dell'attività, Quadro D - Elementi specifici dell'attività, Quadro E - Beni strumentali, Quadro F - Dati contabili, Quadro X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

qualificare le caratteristiche dell'attività esercitata, non influiscono sulla determinazione matematica dei ricavi o compensi.

La disposizione, scritta forse in modo approssimativo, non individua le categorie dei dati significativi. Nel silenzio del legislatore, sembrerebbe un paradosso ritenere che i dati e le notizie che non entrano a far parte dell'algoritmo di calcolo possano d'altro canto, invece, influire ai fini della legittimazione del ricorso all'induttivo.

Con maggior sottigliezza si potrebbe ritenere che i dati infedeli, per provocare la conseguenza anzi detta, in una certa misura sfavorevole al contribuente, debbano essere in grado di modificare il risultato atteso dagli studi in senso conveniente per il contribuente. Lo spirito della norma sembra, infatti, voler ammonire quel tipo di contribuente che dichiara dati non esatti al fine di risultare congruo agli studi di settore. Cosa accadrebbe, invece, nell'ipotesi di un soggetto che a causa della trasmissione di dati infedeli risultasse all'opposto non congruo? Se la correzione dei dati infedeli trasmessi riportasse al livello di congruità il risultato generato dagli studi, il contribuente sarebbe passibile in ogni caso di accertamento induttivo?

Vi è poi un'ulteriore riflessione che può nascere da queste considerazioni: che sorte avrebbe, dopo l'introduzione di queste norme, la facoltà del contribuente, finora pacifica, di segnalare eventuali dati trasmessi in modo errato e chiedere, pertanto, che venga effettuato un ricalcolo dello studio che tenga conto delle correzioni (facoltà, tra l'altro, specificata a chiare lettere nell'invito al contraddittorio che viene solitamente notificato al contribuente)? E' possibile che la modifica legislativa introdotta costituisca una sorta di preclusione di tale facoltà?

Tali conclusioni non sembrano accettabili. Non è ragionevolmente ipotizzabile che anche il mero errore o dimenticanza possa evolversi nell'esposizione al metodo dell'accertamento induttivo, anche perché, così ragionando, si avallerebbe la qualificazione dell'accertamento induttivo come punizione, qualificazione che è per la maggior parte della dottrina, come dopo si dirà, contraria allo spirito di tale metodo di accertamento.

Una soluzione a tale *impasse* potrebbe ravvisarsi nel valutare attentamente le inesattezze compiute dal contribuente, distinguendo tra quelle influenti e non influenti ai fini del recupero fiscale.

Svolte queste considerazioni, e avendo sposata in precedenza la *ratio* dell'accertamento induttivo come reazione alla povertà del contesto con un accertamento meno accurato, occorre domandarsi, se il fatto di non presentare il modello contenente i dati per gli studi di settore, o presentarlo con dati inesatti, impoverisca il contesto dell'accertamento.

Semberebbe proprio di no, specie nel caso di inesatta compilazione, in quanto i dati a disposizione dell'ufficio rimangono potenzialmente gli stessi. Per tale ragione, l'innovazione sembra di portata abbastanza discutibile.

Inoltre vi è un dato normativo, accennato ma non ancora sviscerato, riferito a quest'ultima ipotesi e legato alla condizione di applicabilità del sistema che influenzerà e condizionerà l'agire dell'Amministrazione: per poter procedere con lo strumento induttivo è necessaria una differenza del 15% o di 50.000 euro tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione²⁸⁶. Per meglio comprenderne la portata, ci sia consentito di ipotizzare sinteticamente il comportamento dell'Amministrazione che intenda procedere secondo le nuove regole dell'art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

L'Amministrazione:

- rileva infedele compilazione del modello degli studi di settore;
- conduce un'istruttoria volta al recupero dei dati omessi o infedeli;
- ricava i dati omessi o infedeli;
- procede alla ricostruzione degli studi e al relativo ricalcolo del risultato.

A questo punto possono evidenziarsi due situazioni tra loro alternative:

²⁸⁶ Per gli accertamenti notificati dal 6 luglio 2011 al 1° marzo 2012, la differenza richiesta in termini di reddito è fissata al 10%, attraverso il richiamo al comma *2-bis* dell'art. 1, rubricato *Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

1) l'importo accertabile è inferiore o pari del 15% del dichiarato²⁸⁷, o a 50.000 euro: l'Amministrazione non può procedere ad accertamento induttivo;

2) l'importo accertabile è superiore del 15% del dichiarato, o a 50.000 euro: l'Amministrazione può procedere ad accertamento induttivo.

Il primo caso non suscita particolari riflessioni. Il secondo mette, invece, in luce una rilevante contraddizione del sistema così configurato.

Se per arrivare a stabilire la sussistenza delle condizioni per procedere all'accertamento induttivo, l'Amministrazione deve raccogliere i dati sull'attività esercitata e procedere al ricalcolo degli studi, sembra difficile immaginare che si serva delle risultanze così ottenute solo per convalidare l'inizio di una nuova istruttoria. Per quale ragione l'Amministrazione dovrebbe abbandonare il risultato offerto dal calcolo di Ge.Ri.Co (il software che elabora i dati degli studi di settore) e iniziare daccapo il controllo utilizzando altri parametri? Oltre a considerazioni di logica e buon senso, milita in questa direzione anche la plausibilità dei risultati: nel primo caso il risultato generato dagli studi sarebbe assistito da presunzioni gravi, precise e concordanti²⁸⁸, a differenza di quello ottenuto con l'induttivo

²⁸⁷ Ci sia consentito riferirsi, seppur impropriamente, al *dichiarato*, nonostante le considerazioni svolte in precedenza sull'utilizzo del termine *stimati*.

²⁸⁸ Più volte ci si è domandati se le qualità richieste per le presunzioni utilizzabili a fondamento dell'accertamento analitico-induttivo abbiano un significato più puntuale che non quello - nello stesso tempo fondamentale e ovvio - di plausibilità del ragionamento effettuato. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, cit.*, 173, ha sottolineato come i vari tentativi di chiarire il significato della triade si risolvono in affermazioni che non aggiungono molto rispetto al generale canone di prudenza. Si legga anche A. MARCHESELLI, *Presunzioni a catena e probabilità: la Corte di Cassazione tra miti e paradossi della prova tributaria* in *Dir. prat. trib.*, 2008, 1, 3 ss.

Per un tentativo di definizione si veda Cass., sez. I, 13 marzo 1996, n. 7931, in *Boll. trib.*, 1997, 1743, ove si legge che: «Devesi tener presente al riguardo: che “gravi” sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, “precisi” sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di

puro, che potrebbe assestarsi anche a livello di presunzioni semplicissime. Non va sottaciuto, inoltre, che la tenuta del primo accertamento in giudizio apparirebbe assai più solida²⁸⁹.

Dal punto di vista strategico non converrebbe quindi all'Amministrazione, quando i risultati dello studio di settore e dell'induttivo siano identici o vicini, giustificare l'accertamento con il metodo induttivo (più debole). E' prevedibile allora che questa innovazione sarà utilizzata solo quando il risultato al quale si perverrebbe con l'utilizzo del metodo induttivo sia nettamente superiore a quello ottenuto dal ricalcolo di Ge.Ri.Co²⁹⁰.

Ulteriori interrogativi desta la struttura della motivazione dell'accertamento induttivo per i casi descritti. Ci si chiede, infatti, quali elementi debbano necessariamente essere in essa esposti. Sembra ragionevole ipotizzare che l'Amministrazione dovrà evidenziare la presenza di un soggetto interessato dalla applicazione degli studi di settore²⁹¹ e il conseguente obbligo del soggetto di presentazione del modello. In seconda battuta, occorrerà dar rilievo

diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione, e "concordanti" sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi. In altre parole, la gravità dell'elemento indiziario ne esprime la capacità dimostrativa in funzione del tema della prova, la precisione risponde a una esigenza di univocità, e la concordanza soddisfa la necessità di una valutazione integrata e complessiva di tutti gli elementi che presentino singolarmente una almeno parziale rilevanza probatoria positiva».

²⁸⁹ Si confronti C. GLENDI, *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1985, 593 ss.

²⁹⁰ Risultato che potrebbe essere già di per sé superiore a quanto dichiarato dal contribuente del 50% o del 60% e, pertanto, costituire un risultato soddisfacente per l'Amministrazione finanziaria.

²⁹¹ Prima di arrivare alla motivazione, ci si chiede, anche, se la normativa in esame possa essere applicata a tutti coloro che sono obbligati a compilare il modello dei dati per gli studi di settore o solo a quelli, tra coloro che sono obbligati a compilarlo, i quali sono comunque suscettibili di accertamento mediante studi: l'impostazione corretta, confermata anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate, 5 agosto 2011, n. 41/E, sembra essere la seconda, il che vuol dire che la norma non si applica ai soggetti che dichiarino ricavi superiori ai 7,5 milioni di euro.

alla mancata presentazione del modello o all'indicazione di dati o attestazioni di cause di esclusione o di inapplicabilità false.

Quanto ai dati per l'elaborazione degli studi di settore, dovranno essere riportati nell'avviso di accertamento? La risposta dovrebbe essere positiva, anche alla luce delle considerazioni sopra esposte sul test di superamento della soglia del 15% dei ricavi accertabili.

Oltre a questi elementi, sarà necessario per l'Amministrazione spiegare perché disattende il nuovo risultato degli studi e procede all'induttivo? La norma non lo stabilisce.

Tale considerazione, unita a quelle svolte prima sull'efficacia ed efficienza dell'azione accertativa, ripropone la contraddizione relativa all'utilizzo del metodo: se l'ufficio, per procedere all'induttivo, ha adempiuto all'onere di recuperare i dati, verrebbe da dire che i medesimi non fossero poi così impossibili da reperire. Se, come prima si accennava, l'accertamento di tipo induttivo è giustificato solo quando c'è una riduzione delle prove ottenibili dal Fisco, e l'onere probatorio agevolato si giustifica proprio per l'impossibilità di recuperare i dati, nel caso di specie la norma evidenzia quantomeno una forte contraddizione.

Non pacifica appare, inoltre, la possibilità di estendere l'applicazione della disposizione in materia di IVA. La questione non è di poco conto in quanto il legislatore, intervenendo nel solo art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non ha previsto alcuna modifica alla normativa IVA. L'Agenzia delle entrate, con una prima interpretazione delle modifiche legislative nella circolare già più volte citata²⁹², ha affermato che non potrebbe farsi ricorso all'induttivo per accertare l'IVA dovuta a causa di una carenza di normativa espressa, anche se rimane salva la possibilità di valutare *case by case* la portata induttiva delle circostanze evidenziate.

²⁹² Nella circolare dell'Agenzia delle entrate 5 agosto 2011, n. 41/E si legge: «Si osserva, altresì, che la disposizione esplica effetti “diretti” solo in materia di imposizione diretta, atteso anche che il modello degli studi di settore è un allegato alla dichiarazione dei redditi. Si ritiene che gli uffici, comunque, possano verificare gli effetti ai fini IVA di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi, alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e di servizi resi in evasione di imposta».

E' d'obbligo una riflessione sulla portata innovativa della manovra legislativa qui brevemente descritta. Se lo scopo prefissato era arginare e risolvere il fenomeno dell'infedele compilazione degli studi di settore, per la serie di motivi riportati, il ricorso all'accertamento induttivo non sembra possa rappresentare una soluzione idonea. Non lo è, almeno, per una duplicità di ragioni:

- 1) non semplifica, né agevola l'istruttoria tributaria;
- 2) non è di stimolo ad un risultato più accurato dell'azione accertativa.

Anzi, sembrerebbe provocare l'effetto distorsivo di portare ad un risultato meno accurato attraverso la duplicazione dell'istruttoria.

Rinvenire nello spirito dell'innovazione qualcosa che vada oltre l'ottenimento di un effetto di deterrenza pare oltremodo difficile ed è per questa ragione, che tale circostanza legittimante l'induttivo, si presta ad essere letta come meccanismo sanzionatorio.

Vi è poi da dire che tale effetto avrebbe potuto essere raggiunto con strumenti forse più idonei. Ragioniamo, innanzitutto, sul *perché* sia utile che il contribuente dichiari dati esatti nel modello degli studi di settore. La prima cosa che viene in mente è che così facendo agevola l'attività di controllo dell'Amministrazione. Collabora, in qualche modo, con essa. A causa delle devianze mentali dovute alla trattazione della materia, si è subito pronti a domandarsi se lo strumento delle preclusioni probatorie si sarebbe rivelato più efficace a combattere la mancata collaborazione del contribuente.

Se, come prima si diceva, lo scopo dell'innovazione legata al ricorso all'accertamento induttivo sembra individuabile più facilmente nell'effetto di deterrenza, la configurazione di una sorta di preclusione, legata all'impossibilità per il contribuente di poter usare a proprio favore in sede accertativa e giudiziale i dati e fornire spiegazioni collegate alla compilazione dello studio, sembrerebbe una variante più indicata rispetto alla pura esposizione ad accertamento induttivo.

L'affermazione deve essere, però, precisata. Innanzi tutto, va preliminarmente sottolineato che il sofisticato strumento delle preclusioni probatorie, non può trovare applicazione immediata per la situazione in commento. A ciò ostano, in particolar modo, sia il dato letterale riferito al contesto (deve trattarsi di una richiesta, ancorché

effettuata in sede di accesso, dell'Amministrazione a produrre²⁹³) sia le relative caratteristiche (la richiesta deve avere contenuto specifico²⁹⁴).

Al momento attuale e con riferimento alla procedura relativa agli studi di settore non esiste una regola generale che stabilisca che, se il contribuente ha compilato gli studi di settore in modo mendace, è impossibilitato a fornirne i dati in sede successiva. Tuttavia, esistono delle regole che sembrano sfavorire il contribuente che ha rifiutato il contraddittorio, o non si è presentato, permettendo all'Amministrazione di emettere un accertamento induttivo *inaudita altera parte*.

Si ricorda che tali regole costituiscono il frutto dell'intervento della Suprema Corte di fine 2009²⁹⁵, che aveva stabilito che:

- gli studi di settore sono presunzioni semplici che possono fondare l'accertamento solo in esito al contraddittorio con il contribuente;

- di regola, l'accertamento basato sulle risultanze degli studi ma emanato in assenza di contraddittorio con il contribuente non è legittimo;

- l'accertamento basato solo sulle risultanze degli studi è legittimo quando il contribuente, ritualmente invitato al contraddittorio, non si sia presentato.

Per queste ragioni, ci si è interrogati sull'esistenza di una preclusione in tale ultima ipotesi ed è parso ragionevole propendere per una risposta negativa²⁹⁶. La Corte, all'epoca della pronuncia, ha

²⁹³ Considerazione condivisibile sia per le preclusioni discendenti dalle richieste effettuate a seguito di inviti e questionari sia per quelle effettuate durante accessi, ispezioni e verifiche. Si confrontino F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 371; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 168; ID., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, I, 81; F.V. ALBERTINI, *op. cit.*, 370-371; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 54.

²⁹⁴ La richiesta deve presentarsi come “sufficientemente specifica”, Cass., sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22765.

²⁹⁵ Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638.

²⁹⁶ Una prima possibile obiezione è che si tratterebbe di un falso problema, poiché l'invito a definire l'anno di imposta sulla base dei risultati ottenuti con l'applicazione degli studi di settore formalmente non può essere assimilato a quello disciplinato dall'art. 32, D.P.R. 29 settembre, n. 600: non

solo stabilito che, in caso di omessa presentazione al contraddittorio, l'ufficio può emettere un avviso di accertamento fondato meccanicamente solo sugli studi e che esso, in questo caso, può ritenersi sufficientemente motivato.

Allo stato dell'arte, potrebbero esserci almeno due soluzioni, alternative fra loro, in grado di risolvere in maniera più immediata il problema legato alla mancata compilazione degli studi.

La prima potrebbe essere introdurre una norma precisa che precluda, o limiti nel tempo, la possibilità per il contribuente di portare a proprio favore dati e argomenti relativi agli studi di settore. Con la creazione di una norma *ad hoc* si supererebbero i problemi dell'applicazione delle norme esistenti in materia di preclusioni che, come sopra riportato, mal si confanno alla materia in commento. Il rimedio pare, però, di non semplice attuazione proprio per la natura intrinseca della materia, che non si presta agevolmente ad essere imbrigliata in precetti formali. Da ultimo, occorrerebbe, comunque, limitare le preclusioni alla fase accertativa, per non confliggere con quanto stabilito dalla Suprema Corte sulle possibilità di difesa del contribuente che non subiscono limitazioni in sede giudiziale, sia nel

contiene richieste specifiche. Se, infatti, al contribuente viene richiesto di giustificare con ogni mezzo - purché plausibile ed adeguato - lo scostamento contestato, appare verosimile che non si sia in presenza di una richiesta dettagliata e specifica da parte dell'Amministrazione, idonea a far scattare la preclusione. All'interno del contraddittorio relativo agli studi è infatti il contribuente che *sceglie* quali elementi, documenti e notizie introdurre, mettendo l'Amministrazione nelle condizioni di effettuare le proprie valutazioni sulla materia proposta. Il quadro potrebbe cambiare, tuttavia, quando, a seguito dell'allegazione da parte del contribuente di un argomento, l'Amministrazione formulasse una richiesta specifica alla quale il contribuente non prestasse seguito.

In questa eventualità, che non pare oggetto di specifica decisione della Corte, atteso che essa non si è occupata del caso particolare di invito al contraddittorio sugli studi associato ad una richiesta *specifica* di materiale documentale, la soluzione corretta pare quella del verificarsi dell'effetto preclusivo. Essa si fonda sia su un argomento sistematico (la sua conformità ai principi di buona fede e collaborazione tra contribuente) che su un chiaro dato letterale (le norme sulle preclusioni non prevedono alcuna eccezione per il caso di contraddittorio sugli studi di settore).

caso in cui si sia svolto il contraddittorio endoprocedimentale (e pertanto a dispetto dell'esito dello stesso, il contribuente, può proporre ogni eccezione e prova ritenuta utile alla difesa senza essere vincolato da quelle sollevate nel corso del procedimento amministrativo), sia nel caso in cui il contraddittorio non sia stato svolto (salvo anche il caso in cui nessuna difesa sia stata esercitata per inerzia o mancata presentazione all'invito).

Vi è, poi, una seconda soluzione che sembrerebbe cogliere maggiormente nel segno: applicare al contribuente che presenta il modello degli studi in modo infedele, le stesse conseguenze previste in modo sistematico per il contribuente che, formalmente invitato per definire un accertamento basato sugli studi, non si presenti al contraddittorio con l'Amministrazione. Il risultato sarebbe quello di esporre il contribuente, anziché ad un accertamento induttivo puro, all'accertamento fondato sulle risultanze degli studi così come ricostruiti dall'Amministrazione (che vedrebbe utilmente riconosciuto lo sforzo istruttorio) emesso in maniera automatica. In tal caso l'effetto di deterrenza sembrerebbe funzionare meglio perché il contribuente, privato del contraddittorio, si vedrebbe esposto al pericolo di non poter esprimere tutta una serie di difese utili a disattendere totalmente o parzialmente il risultato degli studi.

4. Le sanzioni amministrative

Delle numerose disposizioni in materia tributaria che puniscono omissioni e infedeltà del contribuente, ai fini del presente lavoro, si reputa opportuno isolare quelle che sanzionano i doveri di collaborazione del contribuente e del terzo così come finora descritti.

Il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, all'art. 11, rubricato *Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto*, al comma 1, punisce con sanzione amministrativa le violazioni riguardanti:

a) l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore

aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;

b) la mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di cui alla precedente lettera a) o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;

c) l'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

Tali disposizioni puniscono, in generale, le omissioni, infedeltà ed inesattezze riguardanti obblighi previsti dalla legge in materia di comunicazioni, risposte a richieste, comparizioni, quali ad esempio quelli ricordati anche al par. 6 del capitolo II.

Non di pronta di lettura appare la lettera a) a seguito delle integrazioni legislative che sono state inserite nel disposto originario che così si presentava: «omissione di ogni comunicazione richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri». In principio, lo scopo della norma sembrava appunto quello di punire mancate od inesatte riposte a seguito di richieste effettuate nell'esercizio dei poteri attribuiti agli organi di controllo. A complicare il dettato, interviene l'art. 1, comma 1, lett. d), del D.lgs 5 giugno 1998, n. 203, che aggiunge, con decorrenza 1 aprile 1998, la locuzione "*prescritta dalla legge tributaria*". L'effetto della modifica per la quale «le comunicazioni richieste dagli organi di controllo sono quelle prescritte dalla legge» sembrerebbe meramente pleonastico, posto che i poteri degli organi di controllo sono già di per sé vincolati al principio di legalità. Per tale ragione sembra percepirsi l'intento di allargare il disposto anche alle altre comunicazioni previste dalla legge ma non effettuate durante le potestà di accertamento e controllo. E, difatti, l'art. 1, comma 1, lett. d), del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, inserisce la locuzione "*anche se non*", che sembrerebbe indirizzata proprio a ricomprendere nell'area sanzionatoria anche le omissioni o inesattezze compiute con riguardo ad es. agli obblighi di comunicazioni di informazioni periodiche. Il risultato è la disposizione, forse poco lineare, che oggi si legge.

La lettera b), che punisce omissioni o inesattezze riferite alla restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi, non sembra destare particolari perplessità, almeno nella formulazione letterale. Molto generico e poco dettagliato il disposto della lettera c), che oltre a punire la mancata comparizione relativa agli inviti, sanziona anche le inottemperanze a *qualsiasi* richiesta effettuata dagli organi durante i controlli.

Può osservarsi che le disposizioni del primo comma, a differenza anche di quelle contenute nello stesso art. 11, sembrano essere un poco approssimative nell'individuare le condotte passibili di punizione, astenendosi dall'ancorarle alle relative previsioni normative. Contengono, infatti, rimandi generici alle norme relative ai poteri di controllo dell'Amministrazione senza mai effettuare richiami puntuali e diretti ai loro estremi o una sintesi dei loro contenuti, che, parrebbero auspicabili alla luce delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente in materia di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (art. 2, L. 212/2000).

Alcune considerazioni possono essere svolte sui destinatari, sul contenuto delle inottemperanze e sulla "proporzionalità" delle relative sanzioni.

I destinatari delle disposizioni sono il contribuente e i terzi tenuti all'evasione delle comunicazioni prescritte dalla legge, delle richieste dell'Amministrazione o alla comparizione. L'ipotesi di concorso di persone sembra in astratto percorribile, specialmente nel caso in cui il contribuente si avvalga di consulenti o depositari. Dubbio appare se sia configurabile la comminazione di una sanzione unica *ex* art. 9, secondo periodo, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevista per gli obblighi solidali.

Quanto all'oggetto delle inottemperanze, si rileva come le sanzioni riguardanti le fattispecie descritte alle lettere a) e b) sembrerebbero imporre lo stesso trattamento per le condotte che integrano omissione o trasmissione di dati incompleti o non veritieri. Una loro rimodulazione appare difficile poiché il sistema delle sanzioni amministrative, così come congegnato, non prevede circostanze attenuanti. Inoltre, anche il comma 4, dell'art. 7, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che permetterebbe la riduzione fino alla metà del minimo edittale, non può trovare qui applicazione poiché trattasi di sanzioni a cui non corrisponde in modo diretto l'evasione di un

tributo. Le graduazioni che si renderebbero necessarie in base al differente elemento soggettivo, dolo o colpa²⁹⁷, possono, pertanto, effettuarsi solo al “rialzo”. Si accorcia, quindi, il *range* sanzionatorio tra chi non ottempera alle previsioni per dimenticanza e chi lo fa al fine di rendere più difficoltosi i controlli dell’Amministrazione. La distorsione si percepisce in misura maggiore nell’ipotesi di trasmissione di dati non veritieri o incompleti, ove confluiscono sia le condotte dolose dei soggetti che alterano i dati per sviare le ricerche dell’Amministrazione, sia di quelli che, in buona fede, comunicano dati inesatti.

Il problema, qui evidenziato, che risiede nei criteri di determinazione della sanzione che non prevedono in modo efficace la possibilità di correggere “al ribasso” il minimo edittale, si pone in contrasto ancor più evidente - proprio nelle disposizioni come quelle in esame che accorpano omissioni, infedeltà ed inesattezze e ritardi, come si avrà modo di illustrare in maniera più distesa - con il principio di proporzionalità, che dovrebbe trovare applicazione a pieno titolo nell’irrogazione delle sanzioni.

5. *Le sanzioni penali*

Alcune condotte del contribuente e dei terzi possono avere rilevanza penale. Si è già dato breve conto dei reati commissibili durante i controlli nell’esposizione riguardante le ipotesi di

²⁹⁷ In merito alla colpa, la Circolare dell’Agenzia delle entrate, 10 luglio 1998, n. 180/E stabilisce: «La nozione, adattata alla materia delle sanzioni amministrative tributarie, implica che sussista colpa ogni qualvolta le violazioni siano conseguenza di insufficiente attenzione o di inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza), ovvero di atteggiamenti o decisioni avventate, assunte cioè senza le cautele consigliate dalle circostanze, nei comportamenti intesi ad adempiere gli obblighi tributari (imprudenza), ovvero in una insufficiente conoscenza degli obblighi medesimi che si possa però far risalire ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali (imperizia)».

collaborazione del contribuente²⁹⁸, mentre resta da affrontare la recente ma già discussa sanzione penale che punisce l'esibizione o la trasmissione di atti e documenti falsi e di dati e notizie non rispondenti al vero, introdotta dall'art. 11 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, rubricato *Emersione di base imponibile*²⁹⁹. Le prime precisazioni che si impongono sono le seguenti:

- il reato sembra riconducibile ai delitti contro la fede pubblica previsti dal codice penale in forza del rimando contenuto all'art. 76, del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445;

- trattasi di reato *proprio* poiché commissibile solo dal destinatario delle richieste delle autorità³⁰⁰;

- soggetti attivi possono essere il contribuente e i terzi, in quanto destinatario della sanzione è "chiunque";

- l'articolo prevede due distinte ipotesi di reato a seconda che la condotta sia diretta ad esibire o trasmettere atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero a fornire dati e notizie non rispondenti al vero;

- la seconda ipotesi di reato diventa punibile solo se «a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74»³⁰¹. Con tale infelice formulazione vuole intendersi che le condotte perseguibili saranno solo quelle che superano le soglie di punibilità previste dal D.L. sui reati tributari;

- le condotte punibili sono quelle integrate a seguito di «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 26 ottobre 1972, n. 633» e, quindi, attengono ad ipotesi di *collaborazione* durante i controlli effettuati a seguito di accessi, ispezioni e verifiche o condotti in ufficio, restando esclusa la possibilità di punire gli stessi comportamenti tenuti in altre circostanze, come ad esempio nelle

²⁹⁸ Cap. II, par. 3.

²⁹⁹ La disposizione legislativa, si ricorda, introduce anche obblighi di comunicazione di dati per gli operatori finanziari, descritti brevemente al Cap. II, par. 3.

³⁰⁰ S. GIANONCELLI, *Il nuovo reato di false esibizioni documentali e false comunicazioni al Fisco*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 180 ss., alla quale si rimanda anche per i distesi approfondimenti dei profili strettamente penalistici.

³⁰¹ Limitazione apportata in sede di conversione al decreto-legge.

ipotesi di partecipazione facoltativa;

- la falsità va intesa in senso assoluto o relativo (falsi in tutto o in parte) ed in senso materiale o ideologico, così come desumibile anche dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione;

- posta la configurazione del reato come delitto, l'elemento psicologico richiesto sembra essere il dolo, per l'assenza di specificazioni contrarie nello stesso art. 11.

E' stato osservato che per quanto riguarda la trasmissione di atti o documenti falsi, invero, la norma potrebbe apparire superflua, atteso che la falsificazione di atti o documenti, la loro produzione od il loro uso già siano puniti dal codice penale senza evidentemente nessuna necessità di espresso richiamo nel caso specifico.

La disciplina è assai tortuosa nell'individuare la violazione configurabile, poiché rinvia a una norma, l'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, che, a sua volta, rinvia alle norme del codice penale e delle leggi vigenti in materia³⁰². Inoltre, non è chiaro se il rinvio investa solo la portata delle sanzioni o anche la struttura delle condotte. Ciò che, invece, sembra incontrovertibile è che la punibilità della seconda ipotesi di reato sussista solo qualora «a seguito delle richieste» (cui segue l'infedeltà) si configuri un reato tributario. Pertanto, la *collaborazione infedele* sarà reato solo se la condotta è correlata a un delitto tributario e il reato tributario è successivo alla richiesta.

Quanto alle condotte, l'obbligo introdotto dalla nuova normativa si sostanzia nel non trasmettere dati falsi o incompleti, tralasciando le mere omissioni. Senza anticipare considerazioni che si rimandano alla sede opportuna, non sembrerebbe essere penalmente perseguibile il silenzio del soggetto. C'è però un implicito riflesso della novella legislativa a cui probabilmente si assisterà nel tempo. Si faccia il caso di un soggetto che, a seguito di richieste istruttorie, debba decidere se

³⁰² Non va poi sottaciuto che, come affermato da attenta dottrina, «l'area dei delitti di falso è tra le più complesse e controverse del diritto penale, per la presenza di una congerie di fattispecie diverse, dai confini incerti», A. MARCHESELLI, *Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?*, in *Corr. trib.*, 2012, 33, 2533 ss.

fornire dati dei quali non ne possiede la completa certezza o disponibilità. E' chiaro che il rischio di essere punito penalmente potrebbe indurre il soggetto a tacere. Tacendo, lo stesso soggetto si esporrà alle conseguenze sul piano amministrativo di cui finora si è trattato. Pertanto, il contribuente, nel caso succitato, si troverà dinanzi ad un bivio: da un lato la potenziale esposizione alla sanzione penale, dall'altro la certa esposizione a preclusioni probatorie, esposizione ad accertamento induttivo e a sanzioni amministrative.

Ci si deve poi interrogare circa quali infedeli riposte possano essere sanzionabili. Alcuni autori hanno escluso che l'obbligo di risposta veritiera possa investire direttamente la quantificazione della base imponibile o degli elementi del tributo che incidono sull'ammontare dell'obbligo tributario e sostenuto che lo stesso debba riferirsi a domande propedeutiche alla ricostruzione della posizione fiscale³⁰³.

³⁰³ M. BASILAVECCHIA, *Emersione (diretta o indiretta) degli imponibili*, in *Corr. trib.*, 2012, 1, 40 ss.

Capitolo IV

Problemi aperti in tema di partecipazione e collaborazione

SOMMARIO: 1. L'intimazione al contribuente come presupposto dell'effetto preclusivo. – 2. Inadempimento, adempimento tardivo e principio di proporzionalità. – 3. Il diritto al silenzio tra normativa interna e principi fondamentali.

1. L'intimazione al contribuente come presupposto dell'effetto preclusivo

Si è fatto più volte riferimento al potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria durante la fase dell'istruttoria. Discrezionalità che copre l'*an* ed il *quomodo* delle attività di indagini. Si sono, poi, sottolineati i limiti a cui va incontro tale discrezionalità nella fase propria dell'accertamento, che sembrerebbe, invece, vincolata.

Ciò non significa che, pur nell'ambito della discrezionalità, l'Amministrazione non si trovi a dover subire alcune conseguenze dipendenti dalle proprie scelte. Si pensi a tutte le evenienze in cui sia tenuta alle necessarie informative al contribuente o ai terzi.

Questo aspetto discende dal generale dovere di informazione a carico dell'Amministrazione, figlio anch'esso del principio di collaborazione e buona fede, dalla cui inosservanza, come è stato rilevato, possono discendere conseguenze rilevanti che vanno dalla disapplicazione delle sanzioni alla nullità dell'atto impositivo³⁰⁴.

Rimanendo nell'ambito della presente trattazione, può osservarsi come l'inadempienza al dovere di informazione può sterilizzare l'avveramento degli effetti preclusivi nel caso in cui, ad esempio, l'Amministrazione non adempia all'obbligo dell'avvertimento al contribuente.

³⁰⁴ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, 72 ss. e *passim*.

La questione è stata affrontata recentemente dalla giurisprudenza³⁰⁵, con riferimento ad un controllo attivato mediante la notifica di un questionario, la quale ha proposto un'interpretazione estensiva del *dovere di informazione*, ex art. 6, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della stretta correlazione con il canone di lealtà dell'art. 10 dello stesso Statuto³⁰⁶.

Dal punto di vista dell'Amministrazione, si ripete, non esiste nessuna obbligatorietà nell'adottare la modalità istruttoria del questionario.

La Cassazione esprime bene l'assunto ove afferma che «il paradigma normativo del procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, disciplinato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non prevede, quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, l'invio del questionario di cui all'art. 32, n. 4, sicché il mancato invio non inficia la perfezione e la validità del procedimento di rettifica, che restano subordinati alla sola carenza dei presupposti di cui all'art. 38 del suddetto decreto (principio

³⁰⁵ Cass., sez. V, 10 gennaio 2013, n. 453. Si veda anche Cass., sez. V, 7 febbraio 2013, n. 2867, con nota di F. TUNDO, *Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2013, 16, 1265 ss., ove la Corte, con riferimento all'emissione di un accertamento induttivo a seguito di omessa presentazione della dichiarazione, ha sottolineato l'inesistenza dell'effetto preclusivo che può discendere solo «nell'ipotesi di mancate esibizione o trasmissione degli atti, documenti, libri o registri "in risposta agli inviti dell'ufficio", e previo avvertimento, ad opera dell'ufficio finanziario stesso, delle gravi conseguenze della mancata risposta ("di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta")».

³⁰⁶ «Il canone di lealtà, d'altronde, rinviene espressione nello statuto del contribuente, il cui articolo 10 prescrive che "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", del quale è specifica manifestazione, tra l'altro, l'obbligo dell'amministrazione "...di 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..." (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 2)».

consolidato: vedi Cass. 20 giugno 2007, n. 14367; Cass. 23 giugno 2006, n. 14675)».

Ciò che, però, ne consegue è che la scelta di avvalersi di detta modalità istruttoria innesta un subprocedimento caratterizzato da necessari passaggi:

- l'invio del questionario, con la fissazione di un termine minimo a carico del contribuente per l'adempimento degli inviti o delle richieste rivoltegli;

- l'avvertimento da parte dell'ufficio delle conseguenze derivanti al contribuente dall'inottemperanza a tali inviti o richieste;

- la risposta del contribuente che fornisca dati e documenti richiesti, ovvero l'inottemperanza del contribuente alle richieste rivoltegli.

La Cassazione riconosce che tale subprocedimento sia dettato allo scopo di «favorire il dialogo tra le parti, in vista di un chiarimento delle reciproche posizioni, capace di escludere l'instaurazione del contenzioso (Cass. 30 dicembre 2009, n. 28049), in base a quei canoni di lealtà, correttezza e collaborazione, che sono necessariamente implicati "...quando siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria" (Corte cost., 25 luglio 2000, n. 351)».

Scopo dello strumento del questionario è, come già abbiamo avuto modo di osservare, colmare, o ridurre, l'asimmetria informativa nella quale versano le parti. Attraverso le proprie risposte il contribuente (o il terzo) pone l'Amministrazione nelle condizioni di arricchire il materiale probatorio e di arrivare a più corrette ed eque determinazioni.

Il silenzio del destinatario espone, invece, l'Amministrazione alla difficoltà di dover pervenire ad un risultato in presenza di minori elementi.

Nel decidere la questione, la Corte precisa anche due importantissimi risvolti del comportamento non collaborativo del contribuente che:

- impedisce all'Amministrazione di eseguire un accertamento analitico;

- provoca la rottura degli schemi di correttezza e lealtà ai quali il rapporto contribuente-Fisco deve tendere.

Ciò avvalorava la tesi sin qui esposta che vede nell'esposizione all'accertamento con il metodo induttivo non una punizione, ma la necessaria conseguenza dell'impoverimento del materiale probatorio.

Prova ne è il fatto che nel testo viene richiamata una sentenza con la quale si è ritenuto che il ritardo non grave da parte del contribuente nel riscontro ad una richiesta di documenti, accompagnata dalla concessione del termine minimo di quindici giorni, non legittima il ricorso al metodo di accertamento induttivo.

A differenza dell'esposizione ad accertamento induttivo, la Corte precisa anche che la norma sulle preclusioni non richiede alcun elemento soggettivo³⁰⁷, né fa salvi eventuali adempimenti tardivi³⁰⁸. Tuttavia il necessario presupposto affinché si verifichino gli effetti sanzionatori in capo al contribuente resta la formulazione da parte dell'Amministrazione dell'avvertimento di rito, diretta espressione del dovere di informazione a suo carico.

Ecco, quindi, che l'art. 6, comma 2, che prevede «di 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» si presta ad una lettura più ampia che va oltre il significato letterale delle locuzioni impiegate. Il termine sanzione viene impiegato dalla Corte anche per riferirsi alle cosiddette «sanzioni improprie», quali, ad esempio, le preclusioni processuali.

Questa apertura potrebbe segnare la strada per superare anche la disparità lessicale e di formulazione evidenziata nel capitolo III, par. 2.1 e par. 2.2, tra le norme sulle preclusioni discendenti dai controlli in ufficio e quelle sulle preclusioni discendenti dai controlli in sede di accesso, verifica, ispezione, nelle quali - si è rilevato - mancherebbe la previsione dell'avvertimento sull'inutilizzabilità.

³⁰⁷ La norma, dice la Cassazione, va intesa «senza che possano acquistare rilievo le motivazioni e, dunque, l'atteggiamento psicologico del contribuente (Cass., 30 dicembre 2009, n. 28049, resa in una fattispecie simile a quella in oggetto, in cui si è ritenuto inidonea ad impedire la predetta preclusione la dichiarazione del contribuente «di aver ricevuto la notifica del questionario nei giorni immediatamente precedenti il periodo feriale»)».

³⁰⁸ Di qui l'irrelevanza, nel caso di specie, della richiesta di proroga, avanzata dal contribuente e motivata dall'imminenza delle festività natalizie.

2. *Inadempimento, adempimento tardivo e principio di proporzionalità*

Evidenziato il dovere di informazione gravante sull'Amministrazione, torniamo ad occuparci delle svariate forme di inadempimento del contribuente ed in particolare dell'adempimento tardivo, che, seppur non preso esplicitamente in considerazione dall'ordinamento, sembrerebbe rilevare in forza dei rimandi alle regole che fissano il termine per la restituzione di inviti e questionari e per la comparizione del contribuente. Va subito detto che non tutte le richieste dell'Amministrazione, ancorché impegnino il contribuente, sono necessariamente legate ad un termine. E' il caso, ad esempio, delle richieste compiute dai verificatori durante i controlli sul campo, per le quali, data la loro formulazione meno rigida, si è avvertito che non sembrerebbero dar luogo alle conseguenze negative ricomprese in questa trattazione. Nulla vieta, poi, ai funzionari di accompagnare le stesse richieste dalla notifica, dalla concessione del termine e dall'avvertimento espresso ed applicare, in caso di inadempimento del contribuente, le conseguenze previste dalla legge.

Fatta questa premessa, l'inadempimento del contribuente (o del terzo) sembrerebbe equiparato dall'ordinamento all'adempimento fuori termine e, quindi, tardivo.

Finora abbiamo esaminato il caso del contribuente che ha sottratto documenti o non ha dato seguito a richieste. Che ne è del contribuente che terminata l'ispezione esibisca spontaneamente il materiale presso l'ufficio o del contribuente che dia seguito alle richieste senza il rispetto del termine previsto?

In termini strettamente formalistici, si sarebbe portati ad escludere la rilevanza a favore del contribuente dell'adempimento tardivo. Tuttavia, sembrerebbe esserci pur sempre un'utilità per entrambe le parti a superare l'*inadempimento* del contribuente e a far *tesoro* del materiale probatorio ricevuto, a maggior ragione qualora l'Amministrazione non avesse ancora notificato l'avviso di accertamento al contribuente. L'avviso di accertamento così emesso prenderebbe in considerazione gli elementi addotti dal contribuente e corrisponderebbe all'interesse dell'Amministrazione di emettere accertamenti quanto più possibile corretti ed equi e all'interesse del contribuente di "anticipare" e anche "salvare" le proprie difese. Non

va dimenticato che, il collegio giudicante, come sopra evidenziato, sarebbe anch'esso infatti legittimato a "scartare" in giudizio gli elementi forniti dal contribuente coperti dalle preclusioni probatorie.

Proprio nella situazione limite dei documenti prodotti in ritardo, le riflessioni sulla natura e sulla finalità dell'accertamento induttivo si arricchiscono di significato, poiché l'Amministrazione si trova innanzi un bivio potenzialmente consentito: emettere un avviso che, ancorché non accurato, è legittimo o procedere ciononostante con il metodo analitico-induttivo. E' chiaro che il discorso può avere un significato se il risultato a cui si perviene con il primo metodo sia superiore in termini di gettito effettivo rispetto al secondo.

Il caso è stato affrontato dalla recente giurisprudenza³⁰⁹ che ha negato cittadinanza nel caso di specie all'accertamento induttivo, dopo una disamina puntuale dei combinati disposti degli artt. 32 e 39 del D.P.R. 600/1973. La vicenda trae origine da un'istanza di rimborso, alla quale segue da parte dell'Amministrazione la richiesta di trasmissione di documenti - tra l'altro già in suo possesso - evasa dal contribuente con mancato rispetto del termine imposto di 15 giorni. Si rileva anche che il ritardo del contribuente era da considerarsi lieve, poco meno di un mese, ed il soggetto era stato destinatario di due precedenti richieste, adempiute nel rispetto dei termini.

La peculiarità della vicenda offre almeno due spunti di riflessione: il primo sul ritardo nell'adempimento, il secondo sull'esposizione al metodo induttivo conseguentemente ad un procedimento iniziato ad istanza del contribuente.

Su quest'ultimo profilo, è stato rilevato come «la legittimazione dell'induttivo per effetto del comportamento non cooperativo andrebbe ammessa solo quando sussista una mancata collaborazione a fronte dell'esercizio di poteri accertativi nel corso delle procedure di rettifica di cui agli artt. 38 e 39 DPR 600/1973»³¹⁰. Seguendo questa strada, si potrebbe sostenere che per «coerenza tra circostanze in cui si

³⁰⁹ Cass., sez. V, 6 ottobre 2011, n. 20461, con nota di M. TRIVELLIN, *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio, cit.*, 736 ss. e di F. MENTI, *L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, 225 ss.

³¹⁰ M. TRIVELLIN, *op. ult. cit.*, 738.

manifesta l'inerzia o la reticenza del contribuente ed effetti sull'attività amministrativa», nel caso di specie, dovrebbe essere negata la restituzione della somma chiesta a rimborso e non attivata, in aggiunta, una procedura di recupero.

La sentenza summenzionata stabilisce che *l'inadempimento deve giustificare il ricorso all'induttivo*. O meglio, *l'inadempimento deve essere tale per cui non sia possibile procedere all'accertamento analitico*. E' questo lo snodo fondamentale del ragionamento che dimostra l'aderenza tra scelte da compiersi e ricchezza del materiale probatorio.

Se nelle ipotesi limite di documenti non forniti, l'esposizione ad induttivo diventa una scelta obbligata, nelle ipotesi di ritardo l'alternativa sembrerebbe esistere.

La produzione dei documenti in ritardo, ma in "anticipo" rispetto all'emissione del provvedimento, sembrerebbe mettere l'Amministrazione finanziaria nella possibilità di vagliare gli elementi forniti e di riservare la strada dell'induttivo alle ipotesi di insufficienza degli stessi. Con questo spirito andrebbero trattati tutti i documenti tardivi, da qualsiasi soggetto provengano (contribuente o terzi).

Ciò non sembra essere di ostacolo al recepimento delle considerazioni sopra svolte in merito al verificarsi dell'effetto preclusivo. Le sentenze qui in commento sembrano dare, infatti, rilievi contrapposti all'adempimento tardivo del contribuente: esso sembrerebbe non incidere nell'avveramento dell'effetto preclusivo, mentre giustificerebbe, dall'altro lato, il ricorso al metodo analitico. In realtà tali divergenze, se si sposa l'equivalenza tra preclusioni e sanzioni improprie, sono in piena linea con un ordinamento che si appresta a fondare recuperi equi e a punire attraverso sanzioni. Per tali ragioni, non dovrebbe stupire l'evenienza di vedere contribuenti ricorrere in giudizio avverso un accertamento analitico e Amministrazioni che oppongono l'avveramento delle preclusioni probatorie.

Poiché la realtà ha tante sfaccettature, ad onor del vero, occorre anche dire che le considerazioni espresse potrebbero subire un necessario temperamento a causa di altre circostanze che potrebbero sovrapporsi alle ipotesi descritte. Si pensi al caso in cui il contribuente, interpellato a inizio anno, decida di consegnare i documenti negli ultimi giorni di dicembre in concomitanza con la

scadenza dei termini decadenziali per l'accertamento. In questa evenienza, apparentemente più difficile sembrerebbe percorrere la sola strada della povertà del materiale probatorio. Ecco che, come di consueto, al di là dei ragionamenti puntuali, va invocato il principio di ragionevolezza che deve sovrintendere all'intera materia tributaria. Nell'impossibilità materiale di prendere adeguatamente in considerazione gli elementi introdotti dal contribuente, l'Amministrazione non può, infatti, non sentirsi ampiamente legittimata ad emettere un accertamento induttivo. La decadenza dal potere di accertamento, se in altre ipotesi non vale a salvaguardare l'emissione di accertamenti³¹¹, nel caso di specie sembra essere una buona ragione per superare l'argine del contesto del materiale probatorio/esposizione ad induttivo. Questo poiché la collaborazione del contribuente non deve tramutarsi in arma o ricatto all'espletamento delle funzioni di accertamento.

Tutta da verificare rimane anche la trasmissione di dati, notizie ed elementi all'Amministrazione nei casi in cui l'avviso di accertamento sia già stato emesso attraverso il metodo induttivo. Nonostante non vi siano incertezze sull'avveramento dell'effetto preclusivo³¹², residuerà in capo all'Amministrazione la valutazione circa l'opportunità di prendere in considerazione gli elementi prodotti in ritardo, anche ai fini di una possibile definizione in adesione della pretesa.

Occorrerebbe anche riflettere sulla necessità di prevedere, per i casi di ritardo nell'adempimento, correttivi per le sanzioni amministrative. Come già segnalato, le disposizioni dell'art. 11, D.Lgs 471/1997, non paiono differenziare le condotte di omissione dei dati da quelle di

³¹¹ Ci si riferisce all'emissione dell'accertamento senza il rispetto del termine previsto dall'art. 12, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente.

³¹² Comm. Trib. Prov. Toscana Firenze, sez. X, 13 marzo 2012, n. 52, nella quale la Commissione ha ritenuto operanti le preclusioni probatorie nei confronti di una società che aveva omissso di presentare la dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA e non aveva dato riscontro all'invito dell'Agenzia delle entrate di fornire delucidazioni riguardo all'omessa dichiarazione, presentando la documentazione fiscale necessaria a ricostruire la sua posizione fiscale soltanto in sede di contraddittorio sulla domanda di accertamento con adesione, dopo la notificazione dell'avviso di accertamento.

produzione tardiva e così facendo puniscono alla stessa stregua comportamenti che si differenziano per il loro disvalore. Ciò a dispetto del principio di proporzionalità che dovrebbe governare il rapporto tra violazione e sanzione. Il ritardo nell'adempimento dell'obbligazione è stato recentemente interessato da una novella legislativa che ha modificato l'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, prevedendo una riduzione della sanzione per le ipotesi di ritardati versamenti diretti³¹³. La *ratio* che ha spinto il legislatore è stata proprio quella di correggere l'equivalenza tra ritardo e omissione. Si auspica che il principio testé introdotto possa trovare prossima applicazione anche con riferimento ad altre sanzioni, comprese le sanzioni in misura fissa ossia non parametrata all'imposta evasa, come quella di cui qui si discute.

3. Il diritto al silenzio tra normativa interna e principi fondamentali

Da ultimo, occorre accennare al delicato equilibrio tra collaborazione e diritto al silenzio, inteso come possibilità per il soggetto di non collaborare. La questione è tornata sotto i riflettori anche a seguito della recente e discussa disposizione di cui al comma 1 dell'art. 11 del D.L. n. 201/2011, che sanziona chi, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri istruttori in materia di imposte dirette e IVA, esibisce o trasmette atti o documenti falsi ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero, brevemente descritta al par. 5 del capitolo che precede.

Il problema non appare di poco conto, considerato che il soggetto su cui convergono le richieste dell'Amministrazione parrebbe doversi destreggiare su due piani (apparentemente) contrapposti: da un lato collaborare alle indagini, dall'altro preservare integra la propria difesa. Se, come finora evidenziato, non vi è dubbio che esista un dovere di collaborare per il soggetto discendente dal principio di buona fede e individuato specificatamente dalle norme ordinarie, meno certa è la

³¹³ Sulla portata dell'innovazione e sui riflessi del principio di proporzionalità in ambito sanzionatorio si confronti A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 572 ss.

portata di un ipotetico e generale diritto al silenzio e dell'applicazione del principio che si esprime con il brocardo *nemo tenetur se detegere*.

La difficoltà principale è individuare il fondamento giuridico del diritto al silenzio, per alcuni rintracciabile nel diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.³¹⁴, per altri esclusivamente in norme di grado ordinario e, segnatamente, nella disposizione di cui all'art. 384 c.p.³¹⁵.

In secondo luogo, possono porsi diversi interrogativi:

- circa il contesto in cui esso possa venire garantito, ovvero *se* il diritto al silenzio possa interessare anche la sede procedimentale, oltre a quella processuale;

- se possa invocarsi solo con riguardo a quelle situazioni nelle quali il soggetto è posto sotto minaccia di sanzioni per il silenzio;

- se possa invocarsi solo con riguardo a quelle situazioni dalle quali deriverebbero incriminazioni di tipo penale.

In risposta al primo interrogativo, la giurisprudenza costituzionale sull'art. 24 Cost., sembrerebbe circoscrivere l'applicazione del diritto di difesa al solo giudizio³¹⁶. Tale interpretazione viene, tuttavia, superata dalla giurisprudenza d'Oltralpe della Corte di giustizia della Comunità europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo, le quali in seguito a noti arresti hanno dettato alcuni punti fermi anche sulle altre questioni sopra introdotte. Il riferimento puntuale è alle sentenze:

- «Orkem»: ove la Corte di giustizia, pur limitando il diritto al silenzio all'ambito penalistico, avverte che anche nel procedimento amministrativo la difesa non può venire pregiudicata dall'obbligo di fornire informazioni che rivelino l'esistenza di una trasgressione³¹⁷;

³¹⁴ A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento*, cit., 30 ss.

³¹⁵ M. ZANOTTI, «*Nemo tenetur se detegere: profili sostanziali*», in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1989, 174 ss.

³¹⁶ In tal senso, Corte cost. 13 luglio 1984, n. 236; diversamente orientata pare la giurisprudenza della Cassazione, che, da un lato, riporta il diritto di tacere (e anche entro certi limiti quello di mentire) al diritto di difesa costituzionalmente garantito e, dall'altro, gli riconosce una dimensione sia processuale che pre-processuale, nel timore che la propria condotta determini l'attivazione di indagini penali, così Cass. pen., sez. VI, 17 ottobre 2011, n. 37398.

³¹⁷ Corte di giustizia, 18 ottobre 1989, causa n. 374/87: la Corte ha statuito che benché la Commissione possa obbligare un'impresa, nell'ambito di una procedura volta ad accertare la sua condotta anticoncorrenziale, a

- «Otto»: ove la Corte di giustizia consacra il principio del *nemo tenetur se detegere* in materia sanzionatoria, stabilendone la sua applicazione a tutte le controversie che riguardano l'irrogazione di sanzioni³¹⁸;

- «Funke c. Francia»: ove la Corte europea dei diritti dell'uomo ribadisce come il diritto ad un equo processo, espressamente sancito dall'art. 6, par. 1, della Convenzione comprenda il diritto, incondizionato, a mantenere il silenzio ed a non autoincriminarsi e, per l'effetto, sia ad opporsi a richieste di produzioni documentali, sia a rifiutare di rendere risposte atte, anche indirettamente, ad esporre il soggetto richiesto al rischio di incriminazioni; e ciò, non solo in ambito penale, ma altresì nell'ambito di investigazioni amministrative e, quindi, fiscali³¹⁹;

- «Saunders c. Regno Unito»: ove la Corte europea dei diritti dell'uomo, in un caso in cui, a fronte dell'obbligo giuridico di rendere talune dichiarazioni, era prevista l'irrogazione di sanzioni pecuniarie o detentive in caso di sua violazione, ha ritenuto che l'aver fornito il contribuente, in tali circostanze (in quanto per legge obbligato), tali dichiarazioni, ed il fatto che le stesse fossero state poi utilizzate nel

fornirle tutte le informazioni necessarie per quanto attiene i fatti di cui la stessa sia a conoscenza ed a comunicarle, se del caso, i relativi documenti di cui è in possesso, rilevanti all'accertamento in essere, non potrebbe imporre all'impresa medesima l'obbligo di fornire risposte capaci di costituire ammissione degli addebiti, il cui obbligo di dimostrazione, viceversa, incombe alla Commissione.

³¹⁸ Corte di giustizia, 10 novembre 1993, causa C-60/92: la Corte ha stabilito che la facoltà di non fornire risposte mediante le quali sarebbe indotta l'ammissione dell'esistenza di una violazione, è facoltà volta «ad essenzialmente tutelare il singolo contro i provvedimenti istruttori disposti dalla pubblica autorità per indurlo ad ammettere l'esistenza di comportamenti che lo espongono a sanzioni disciplinari o amministrative».

³¹⁹ Corte europea dei diritti dell'uomo, 17 dicembre 1993, «Funke c. Francia», in un caso in cui gli ispettori fiscali, a seguito di accesso presso l'abitazione del contribuente, chiedevano la produzione dei rapporti da egli intrattenuti con alcuni Istituti di Credito, costituenti potenziali prove di violazioni. Nello stesso segno, Corte europea dei diritti dell'uomo, 4 ottobre 2005, «Shannon c. Regno Unito», ed ancora 21 aprile 2009, «Martinen c. Finlandia».

successivo processo penale intentato a suo carico, costituiva una violazione, da parte delle autorità britanniche, del “*diritto al silenzio*”, così che le dichiarazioni stesse dovevano rimanere, in ambito penale, inutilizzabili³²⁰.

Recependo gli influssi comunitari, la nostra Corte di cassazione ha ammorbidito la sua posizione iniziale, allargando ai settori extra penali ed extra processuali il principio del *nemo tenetur se detegere*, anche se non passando esplicitamente dalla materia tributaria. Ha riconosciuto che l’istruzione predibattimentale del procedimento amministrativo disciplinare non è «una fase precedente ed esterna al procedimento nel quale l’avvocato sia tenuto “osservando scrupolosamente il dovere di verità”, a dare “sollecita risposta” a richieste di “chiarimenti, notizie o adempimenti” in ordine a fatti che possano comportare una sua responsabilità disciplinare. Così intesa, la norma in esame contrasterebbe con la regola, basilare del diritto processuale in ogni campo, del *nemo tenetur contra se edere*, che è espressione del diritto di difesa costituzionalmente garantito e prevale quindi sull’esigenza del “piano e corretto esercizio delle funzioni istituzionali” dei consigli degli ordini degli avvocati”». Secondo la Suprema Corte, per gli effetti, «non costituisce illecito disciplinare [...] la mancata risposta dell’avvocato alla richiesta del consiglio dell’ordine di chiarimenti, notizie o adempimenti in relazione a un esposto presentato, per fatti disciplinarmente rilevanti, nei confronti dello stesso iscritto»³²¹.

L’indirizzo non può ancora dirsi consolidato e le maggiori resistenze si registrano proprio in campo tributario, nel quale la Corte fatica a riconoscere il diritto a non autoincriminarsi «in relazione all’obbligo, di fonte costituzionale desumibile dall’art. 53 della Costituzione, di dichiarare tutti i redditi prodotti (effettivi), espressione di capacità contributiva. La circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l’autodenuncia possa violare il principio “*nemo tenetur se detegere*” a parte il rilievo che tale

³²⁰ Corte europea dei diritti dell’uomo, 17 dicembre 1996 «Saunders c. Regno Unito».

³²¹ Cass., SS.UU., 28 febbraio 2011, n. 4773.

principio non è costituzionalizzato, è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche *ex art. 53* predetto»³²².

In questa materia si può, pertanto, constatare un diverso registro di sensibilità tra le istituzioni e la giurisprudenza interna e quello internazionale. Infatti, accanto alle incertezze domestiche, sempre nuove conferme arrivano dalla Corte dei diritti dell'Uomo, la quale, da ultimo, con la sentenza «Chambaz»³²³, ha contestato il fatto che le autorità fiscali avessero esercitato pressione contro l'interessato infliggendogli delle multe affinché questi fornisse documenti sul proprio reddito e patrimonio.

Solo il tempo dirà se si assisterà a un progressivo riavvicinamento dei diversi consessi giurisdizionali, interni e internazionali.

³²² Cass., sez. V, 30 settembre 2011, n. 20032.

³²³ Corte europea dei diritti dell'uomo, 5 aprile 2012, «Chambaz c. Suisse».

Capitolo V

*Amministrazione e contribuente tra diritti e doveri, poteri e garanzie nell'ordinamento spagnolo**

SOMMARIO: 1. Introduzione all'ordinamento tributario spagnolo. – 2. I diritti del contribuente nel rapporto con l'*Administración tributaria*. – 3. I doveri formali del contribuente. – 3.1. *La obtención de información en los procedimientos tributarios*. – 3.2. La collaborazione de *los obligados* nelle operazioni della *Administración tributaria* – 4. Conseguenze dell'inosservanza dei doveri formali. – 4.1. Le sanzioni amministrative. – 4.2. L'esposizione a *estimación indirecta*. – 4.3. La proroga “sanzionatoria” dell'istruttoria tributaria.

1. Introduzione all'ordinamento tributario spagnolo

L'art. 31 del *Texto Constitucional* del 27 dicembre 1978, RCL1978\2836³²⁴, di seguito abbreviato CE, stabilisce che tutti devono concorrere al sostenimento delle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva attraverso un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività, che in nessun caso

* Questo capitolo è stato scritto in esito ad un periodo di studio e ricerca presso l'Università di Jaén (aprile - luglio 2013).

³²⁴ *Artículo 31 CE. Principio de capacidad económica y no confiscatoriedad*

«1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

può tendere alla *confiscatoriedad*. Tutte le prestazioni personali e patrimoniali di carattere pubblico devono essere imposte dalla legge.

Questo principio costituzionale fa parte della *carta de derechos* che l'ordinamento spagnolo appresta per garantire e proteggere i cittadini, in presenza di situazioni di soggezione ai poteri pubblici. La tutela costituzionale assume particolare rilevanza proprio nell'esercizio di una potestà tanto intensa come quella tributaria. Per tale ragione, i tributaristi spagnoli sogliono definire l'art. 31 ed il successivo art. 133 CE, che attiene alla potestà di stabilire i tributi, *los principios constitucionales tributarios*³²⁵.

Con riferimento al procedimento tributario, o meglio come si dirà ai procedimenti³²⁶, ed ai diritti del contribuente nel rapporto con l'Amministrazione tributaria, l'attuazione di tali principi avviene principalmente ad opera della *Ley General Tributaria* del 17 dicembre 2003 n. 58, di seguito denominata LGT, e del *Real Decreto* del 27 luglio 2007, n. 1065, con il quale è stato approvato il *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*, di seguito denominato RGT.

L'attuale LGT - che sostituisce la legge generale tributaria del 28 dicembre 1963 n. 230, di seguito denominata LGT1963, che necessitava di essere attualizzata anche a seguito dell'avvento della Costituzione del 1978 - viene considerata espressione del riconoscimento dei diritti e garanzie dei contribuenti, iniziato con la legge del 26 novembre 1992 n. 30, *Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común*, proseguito con la L. 28 febbraio 1996 n. 1, nonché con l'emanazione de *el Estatuto de los contribuyentes, Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* del 26 febbraio 1998, n. 1.

Per scelta di tecnica legislativa, il testo della LGT tiene conto di tutte le modifiche che si sono succedute nel tempo e le armonizza al

³²⁵ E' l'opinione di MARÍA BUEYO DÍEZ JALÓN, *Los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones Tributarias*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, Vol. I, 589 ss.

³²⁶ Si veda *infra* paragrafo 3.2.

suo interno. Si tratta, quindi, di una recezione espressa vuoi di diritti racchiusi in leggi ormai non più in vigore, vuoi, invece, di diritti contenuti in norme che conservano, anche isolatamente, validità.

La legge del 26 novembre 1992 n. 30, con notevole anticipo rispetto all'emanazione dell'attuale LGT, ha previsto, specialmente nel titolo IV, innovazioni significative, che da un lato hanno combattuto l'opacità del procedimento, quali l'identificazione delle autorità e dei responsabili del procedimento, e dall'altro hanno agevolato e reso meno gravoso l'intervento nel procedimento stesso dei contribuenti, quali il diritto di formulare allegazioni e di apportare documenti in qualsiasi fase del procedimento anteriore al *trámite de audiencia*³²⁷, il diritto a non presentare documenti già in possesso dell'Amministrazione, il diritto ad ottenere dall'Amministrazione informazioni ed a conoscere il suo orientamento in relazione a determinate fattispecie.

Lo Statuto dei contribuenti, legge 26 febbraio 1998, n. 1 - avvertito come passo necessario per il rafforzamento della certezza e della trasparenza delle relazioni giuridico tributarie - ha introdotto importanti modifiche nel sistema tributario spagnolo volte a garantire il rafforzamento dei diritti del contribuente e della sua partecipazione intesa in senso attivo nel procedimento (e non quindi solo come mero soggetto passivo), una maggiore responsabilità dell'Amministrazione tributaria nell'attendere i propri compiti, al fine di assicurare efficienza e celerità ai procedimenti, e il pieno rispetto delle garanzie procedurali del contribuente. Poiché, come prima si annunciava, le rilevanti novità introdotte dallo Statuto vennero inserite nella LGT del 2003, è da questa che avrà inizio l'analisi delle norme relative ai diritti e oneri del contribuente nel rapporto con l'Amministrazione.

Senza alcuna presunzione di completezza, si cercheranno di evidenziare alcune analogie e differenze tra il procedimento spagnolo e quello italiano, privilegiando le dinamiche tra i soggetti, l'applicazione dei principi di buona fede e proporzionalità, l'esistenza di oneri e/o doveri collaborativi.

³²⁷ Fase del procedimento nella quale il contribuente viene sentito prima della formulazione della proposta di adozione dell'atto finale (*propuesta de resolución*).

2. I diritti del contribuente nel rapporto con l'Amministrazione tributaria

Della LGT è soprattutto l'art. 34³²⁸ ad elencare i principali diritti e garanzie de *los obligados tributarios*³²⁹ nei rapporti con

³²⁸ *Artículo 34 LGT. Derechos y garantías de los obligados tributarios*

«1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias [...]; e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte [...]; h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó; i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes [...]; k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley; ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley [...]; q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios; r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando; s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio [...].»

l'*Administración tributaria*. Tra i tanti, si ritiene qui di segnalare: il diritto di essere informato e assistito dall'Amministrazione nel compimento de *las obligaciones tributarias* (lettera a); il diritto a conoscere lo stato del procedimento (lettera e); il diritto a non trasmettere documenti già presentati o in possesso dell'Amministrazione (lettera h); il diritto al rispetto della *privacy* dei dati da parte dell'Amministrazione (lettera i); il diritto a che le attività dell'Amministrazione vengano svolte nella forma che risulti meno gravosa per il contribuente (lettera k); il diritto a formulare allegazioni e a trasmettere documenti che saranno tenuti in conto per un'eventuale *propuesta de resolución* (lettera l)³³⁰; il diritto ad essere sentito nei termini previsti dalla legge (lettera m); il diritto ad essere informato sulla natura e portata del controllo, così come sui diritti e sulle obbligazioni durante il procedimento (lettera ñ); il diritto alla verbalizzazione dei fatti rilevanti del procedimento all'interno delle *diligencias* (lettera q); il diritto a presentare all'Amministrazione la documentazione che si ritiene pertinente e che potrebbe essere rilevante per la risoluzione del procedimento (lettera r); il diritto ad ottenere copia, a proprie spese, dei documenti relativi al procedimento (lettera s).

Per ogni diritto menzionato nell'art. 34, ulteriori disposizioni della LGT e del RGT ne specificano portata e limiti.

La previsione della lettera a) è stata concepita, non solo per agevolare i soggetti che non hanno particolare dimestichezza con il mondo giuridico, ma soprattutto per garantire a tutti *los obligados tributarios* informazione e assistenza sui loro diritti e obbligazioni. Il contenuto della disposizione è specificato *in primis* dall'articolo 85 LGT che, come è stato osservato, riprende il precetto dell'art. 34 su *la información y la asistencia* quasi come fossero un *unicum*, in base al quale l'Amministrazione è tenuta a mettere al servizio del contribuente i necessari strumenti normativi, di prassi e dottrinali e a

³²⁹ La formula *obligados tributarios* è più ampia rispetto al concetto di contribuente. Secondo l'art. 35 della LGT, vi rientrano tutte le persone fisiche, giuridiche e gli enti ai quali la normativa tributaria impone *obligaciones tributarias* (formali e sostanziali).

³³⁰ La *propuesta de resolución* potrebbe tradursi come proposta di atto finale del procedimento.

supportarlo nelle operazioni che deve compiere³³¹. Ulteriori specifiche si rinvengono nei successivi artt. 86-91 LGT, nonché nelle norme dedicate al procedimento di *inspección*³³², quali l'art. 141 LGT, rubricato *La inspección tributaria*, che nel descrivere tale procedimento contempla espressamente come attività amministrativa anche l'informazione agli *obligados tributarios* dei motivi del controllo, dei diritti e degli obblighi durante il procedimento e l'art. 147 LGT, rubricato *Iniciación del procedimiento de inspección*, che riprende lo stesso concetto arricchendolo dell'obbligo a carico dell'Amministrazione di comunicare l'avvio del procedimento. A corredo delle previsioni succitate, il RGT ne sviluppa il contenuto agli artt. 62, 63 e 77.

Tornando all'art. 85 della LGT, la disposizione prevede che *la información y la asistencia* vengano concretate attraverso l'istituzione di unità amministrative dedicate all'informazione al pubblico, la periodica pubblicazione di testi che specificano e aggiornano la norma tributaria, l'assistenza nella predisposizione delle dichiarazioni,

³³¹ E' l'opinione di ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ, *Información y asistencia al contribuyente en la LGT. Desarrollo reglamentario futuro*, in *Carta Tributaria*, 2007, 10, il quale afferma che: «mientras que en la primera actividad la Administración se limita a poner al servicio del contribuyente elementos objetivos que coadyuven al cumplimiento de la obligación, básicamente los instrumentos normativos que deben ser objeto de aplicación al caso (disposiciones legales, reglamentarias, criterios administrativos, etc.), en la segunda la actuación administrativa da un paso más, subjetivizándose, de forma que se desarrollan todas las operaciones conducentes a la realización de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos, es decir, a la redacción del documento en el que se pone de manifiesto la existencia de la obligación tributaria». Si confrontino anche JOSÉ MANUEL DE BRUNES IBARRA, *La información y asistencia al contribuyente en la ley general tributaria y en su desarrollo reglamentario*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, cit., 725 ss.; JUAN MANUEL, BARQUERO ESTEVAN, *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, 34 ss.; ELISA DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, ANTONIO FERNÁNDEZ CUEVAS, MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, *El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 1998, 53 ss.

³³² Le norme sul procedimento saranno meglio analizzate nel paragrafo 3.2.

autoliquidazioni e comunicazioni e la possibilità di ottenere risposte a richieste scritte. Quest'ultimo istituto, simile al nostro interpello, prevede la presentazione dell'istanza da parte del contribuente antecedentemente all'esercizio del diritto o alla presentazione della dichiarazione o al compimento di altri obblighi tributari. Le risposte assumono carattere vincolante per l'Amministrazione sia nei confronti dell'istante sia nei confronti di terzi che si trovano nella medesima situazione³³³. In applicazione del principio di buona fede, anche nell'ordinamento spagnolo, l'art. 179, comma 2, della LGT, prevede che le azioni o le omissioni tipizzate dalla legge non diano luogo a responsabilità per infrazioni nel caso in cui il contribuente abbia utilizzato la diligenza necessaria al compimento dei doveri tributari: in particolare, quando il contribuente si sia comportato secondo un'interpretazione *ragionevole* della norma o nel caso in cui abbia conformato il proprio comportamento a *publicaciones*, o a risposte scritte dell'Amministrazione, dette "*consultas*"³³⁴, nonché a risposte riferite a istanze presentate da altro soggetto, sempre che le circostanze illustrate siano sostanzialmente identiche³³⁵. Si vuole qui tutelare la *confianza legítima* dell'obbligato tributario, strettamente

³³³ Alcuni autori hanno evidenziato come i propositi di divulgazione e assistenza stridano con la mancata pubblicazione *online* delle decisioni del TEAR, *Tribunal Económico Administrativo Regional*. L'unica *dottrina* ad essere pubblicata è, infatti, solo quella del TEAC, *Tribunal Económico Administrativo Central*. E' l'opinione di JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *Estudio Concordado y Sistemático de la Ley General Tributaria y su Normativa de Desarrollo*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, 494.

³³⁴ I principali strumenti attraverso i quali l'Amministrazione assolve i propri *deber de información y asistencia a los obligados tributarios* sono le *publicaciones*, art. 86 LGT, nelle quali viene dato atto delle modifiche normative annuali e della giurisprudenza rilevante; le *comunicaciones y actuaciones de información*, art. 87 LGT, che esternano i criteri interpretativi dell'Amministrazione, nonché alcune risoluzioni di interesse generale, e le *consultas tributarias escritas*, ex art. 88 LGT, consistenti in risposte a singole istanze de *los obligados*.

³³⁵ La scriminante spagnola ricorda da un lato il principio di ragionevolezza e dall'altro quanto stabilito dall'art. 10, commi 2 e 3, della L. 27 giugno 2000, n. 12, cd. Statuto del contribuente.

legata alla buona fede, che ha generato la convinzione che il proprio comportamento fosse in linea con l'ordinamento. La *confianza legítima*, con anticipo rispetto alla consacrazione legislativa, è stata dapprima riconosciuta negli anni novanta a livello giurisprudenziale dal *Tribunal Supremo*, il quale ha affermato che si tratta di un principio «relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, que comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones»³³⁶.

Degna di nota l'ulteriore fattispecie prevista dalla norma che esclude da responsabilità il contribuente qualora si sia in presenza di un malfunzionamento tecnico dei programmi informatici di assistenza sul compimento delle obbligazioni tributarie forniti dall'Amministrazione.

Il diritto a conoscere lo stato del procedimento, lettera e) - non riconosciuto espressamente nel nostro Paese ove tanto meno si prevede la comunicazione di avvio del procedimento - appare di estrema importanza, anche in relazione alle previsioni generali sul termine del procedimento contemplate dall'art. 104 della LGT, che stabilisce anche le conseguenze in caso di mancato rispetto dello stesso per cause dipendenti dall'Amministrazione o dal contribuente, che verrà analizzato nel prosieguo.

Per quanto riguarda, invece, la lettera h), si tratta di un diritto di contenuto negativo, previsto anche dalla legge 30/1992, che esonera i cittadini a presentare i documenti già presentati o già in possesso dell'Amministrazione. In questo ultimo caso, il cittadino è tenuto a indicare l'organo amministrativo o l'unità tributaria davanti ai quali furono presentati gli stessi, nonché la data di presentazione od emissione ed i riferimenti del relativo procedimento. Un'individuazione così precisa potrebbe non essere sempre agevole: va da sé che qualora per il cittadino risultasse meno gravosa una

³³⁶ Tribunal Supremo, Sentencia de 10 de mayo de 1999 [RJ 1999, 3979].

nuova presentazione dei documenti, egli potrebbe legittimamente procedere in tal senso³³⁷.

La lettera i) riguarda la salvaguardia della cd. *confidencialidad* dei dati forniti dall'obbligato tributario all'Amministrazione, che, in linea di massima, non potranno essere ceduti a terzi bensì solo utilizzati per l'effettiva applicazione dei tributi o per risolvere controversie amministrative o per il procedimento di irrogazione di sanzioni. Il contenuto del diritto viene sviluppato dall'articolo 95 della LGT, che introduce ben 11 deroghe al principio testé enunciato. Le principali riguardano la trasmissione dei dati agli organi giurisdizionali e al ministero fiscale per procedere contro delitti che non sono perseguibili unicamente ad istanza di parte; alle altre amministrazioni tributarie per le obbligazioni di propria competenza; all'ispettorato del lavoro e della sicurezza sociale; alle amministrazioni pubbliche che si occupano di reprimere delitti fiscali contro aiuti o sovvenzioni a carico dei fondi pubblici o dell'unione europea; alle commissioni parlamentari; alla Corte dei Conti; ai giudici e ai tribunali per l'esecuzione di risoluzioni giudiziali.

La lettera k) costituisce chiara espressione dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, laddove statuisce che le attività dell'Amministrazione che richiedono l'intervento del contribuente vengano compiute in modo da risultare meno gravose per lo stesso, sempre che il raggiungimento dell'obiettivo stabilito dalle norme tributarie non venga pregiudicato. Attuano il proposito di disturbare il meno possibile il contribuente la realizzazione dei controlli nell'orario di apertura degli stabilimenti o la possibilità di nominare un

³³⁷ E' stato anche osservato come l'attuazione di questo diritto comporti alcuni inconvenienti, legati al fatto che non tutti gli organi dell'Amministrazione hanno a disposizione i documenti presentati dal contribuente: ad esempio, gli organi di *inspección* non posseggono le dichiarazioni presentate, delle quali hanno solamente un estratto. Eventuali conflitti nascenti tra l'esercizio del diritto da parte del contribuente e la potestà di controllo dell'Amministrazione andranno risolti secondo ragionevolezza. Così, ELISA DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, ANTONIO FERNÁNDEZ CUEVAS, MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, *op. cit.*, 135 ss.

rappresentante, salvo il caso in cui la sua presenza sia imprescindibile per il buon esito delle indagini³³⁸.

Il diritto a formulare *alegaciones* e ad apportare documenti che dovranno essere esaminati dagli organi competenti ai fini della *propuesta de resolución*, disciplinato alla lettera l), e il diritto ad essere sentito *en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley*, lettera m), costituiscono una garanzia procedimentale rilevante, poiché di diretta derivazione costituzionale (art. 31 CE). L'inosservanza di questi precetti rende radicalmente nulla la *decisión*, intesa come atto finale dell'Amministrazione.

Occorre dire che il "diritto ad essere sentito" trova espressione in ogni procedimento ove vi sia la previsione del *trámite de audiencia*. Fanno eccezione i procedimenti nei quali si ritiene che il contribuente non abbia *nulla da aggiungere* quali, ad esempio, quelli caratterizzati dall'adozione di un atto finale basato esclusivamente su elementi, dati e documenti prodotti dallo stesso contribuente, o abbia già avuto occasione di apportare il proprio contributo, quali i procedimenti volti alla conclusione di un *acta con acuerdo*³³⁹. In questi casi la previsione del *trámite de audiencia* potrebbe sembrare pleonastica. Sia *las alegaciones* che *el trámite de audiencia* corrispondono all'esigenza che l'organo amministrativo, nel redarre la proposta di atto finale del procedimento, tenga in debito conto le motivazioni del contribuente.

La lettera ñ) riconosce al contribuente il diritto ad essere informato all'inizio delle attività di *comprobación o inspección* sulla portata dei controlli, sui suoi diritti e obbligazioni nel corso degli stessi e sulla durata dei procedimenti.

Il precetto della lettera q) viene meglio sviluppato dall'art. 99 LGT, ove si stabilisce che le operazioni dell'Amministrazione verranno documentate attraverso *comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada*

³³⁸ JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 495-496. È stato osservato che essendo un principio *de carácter programático*, e quindi non collegato a sanzioni, qualora l'Amministrazione non vi si conformasse, la tutela del contribuente potrebbe risultare non agevole: è l'opinione di ELISA DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, ANTONIO FERNÁNDEZ CUEVAS, MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, *op. cit.*, 160.

³³⁹ Istituto che ricorda il nostro accertamento con adesione.

procedimento. Con le prime l'Amministrazione notifica al contribuente l'avvio del procedimento e ogni altro fatto o circostanza relativo allo stesso così come le richieste di informazioni. *Las diligencias* sono atti che contengono la constatazione di quanto avviene nel procedimento. Il fine è quello di fotografare le fasi del procedimento, verbalizzandone gli aspetti essenziali.

La lettera r) contempla il diritto *de los obligados* a presentare la documentazione giudicata rilevante per la fase decisionale del procedimento. Si presenta come diritto complementare al diritto di allegazioni testé menzionato.

Chiude questa breve carrellata la lettera s) che prevede la possibilità per il contribuente di ottenere, a sue spese, copia dei documenti relativi al procedimento. Il diritto sembrerebbe collegato all'esborso di un eventuale diritto di copia ad oggi non esistente³⁴⁰.

A garanzia e rispetto dei diritti sopra esposti venne creato il *Consejo para la Defensa del Contribuyente*, istituito con Real Decreto del 2 dicembre 1996, n. 2458, con il compito di ricevere reclami e richieste, assistere i cittadini in alcune procedure di petizione, elaborare proposte e iniziative di legge, anche sulla scorta delle osservazioni dei cittadini esercenti la facoltà di formulare richieste e suggerimenti sul funzionamento dell'*Administración tributaria*, ex lettera p), art. 34 della LGT, stilare una memoria annuale sulla sua attività. Si potrebbe, quindi, affermare che la sua missione sia quella di vegliare sull'applicazione dei precetti del sistema tributario al fine di garantire l'effettività dei diritti de *los obligados tributarios*.

3. I doveri formali del contribuente

Nel sistema spagnolo tra le diverse situazioni giuridico soggettive nelle quali può trovarsi un *obligado tributario*, si distinguono i doveri tributari, *deberes tributarios*, dalle obbligazioni tributarie, *obligaciones tributarias*, che hanno contenuto esclusivo

³⁴⁰ JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 497.

patrimoniale³⁴¹. All'interno della categoria dei *deberes* si ritrovano quelle che l'art. 35 della superata legge generale tributaria n. 230/1963 denominava *obligaciones accesorias*³⁴², oggi meglio definite dall'art. 29 della LGT *obligaciones tributarias formales*. Si tratta di obbligazioni che non hanno contenuto economico, imposte a *los obligados tributarios*, debitori o meno del tributo, la cui finalità è di facilitare il compimento delle obbligazioni proprie o di terzi. Per tale ragione possono ascriversi anche a coloro i quali non sono responsabili dell'obbligazione principale e sono configurate come obbligazioni indipendenti³⁴³.

Accanto all'obbligo di presentare dichiarazioni, autoliquidazioni e comunicazioni, di tenere e conservare la contabilità in modo adeguato, la disposizione prevede i cosiddetti *deberes de colaboración*, denominazione germanica adottata nel paese spagnolo, dei quali fanno parte il dovere di informazione tributaria e il dovere di facilitare i controlli dell'Amministrazione, lettere f) e g) dell'art. 29 LGT.

³⁴¹ BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *La Obtención de Información Tributaria*, Elcano, Aranzadi, 2001, 31; JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, 220 ss.; MARIA TERESA SOLER ROCH, *Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, 1980, 25,12 ss.

³⁴² L'attuale LGT chiarisce il concetto di *obligaciones tributarias accesorias* all'articolo 25 ove prevede che esse consistono in prestazioni pecuniarie imposte in relazione ad un'altra obbligazione tributaria, come gli interessi di mora, *los recargos por declaración extemporánea* (somme dovute per aver presentato la dichiarazione fuori termine o effettuato dei pagamenti oltre la scadenza, sempre che tali fatti non siano stati ancora contestati dall'Amministrazione al contribuente) e *los recargos del período ejecutivo* (somme che hanno la finalità di coprire le spese relative all'esecuzione sostenute dall'amministrazione) ed altre previste dalla legge. Le sanzioni tributarie non sono obbligazioni accessorie. Per un primo approccio al tema, si confronti ROSA GALAPERO FLORES, *Obligaciones tributarias accesorias: interés de demora; recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, 4.

³⁴³ Per tale ragione la dizione *formali* anziché *accessorie* pare più adeguata.

La qualificazione giuridica come doveri di collaborazione implica che la somministrazione delle informazioni all'Amministrazione e l'agevolazione delle attività della stessa, meglio intesa come non opposizione o ostruzione, siano coattive e non siano lasciate al libero arbitrio de *los obligados*³⁴⁴.

Il fondamento costituzionale di tali *deberes* va ricercato nel dovere di contribuire al sostenimento delle spese pubbliche ex art. 31 della CE. Il dovere di collaborare viene, quindi, visto come una delle manifestazioni possibili del dovere di contribuire, che non si estrinseca solo nelle obbligazioni pecuniarie ma anche attraverso una serie di obblighi e doveri formali. Nel caso delle informazioni, esiste una forte connessione tra il dovere di informare del cittadino e la potestà di ottenere le informazioni dell'Amministrazione da un lato, e il dovere di contribuire dall'altro. Alcuni autori hanno visto altri collegamenti forse più impliciti, quali ad esempio quello tra la potestà di ottenere le informazioni e il giusto corso della giustizia tributaria o gli strumenti di lotta contro la evasione fiscale³⁴⁵. Un ulteriore possibile fondamento costituzionale può rinvenirsi nel principio di coordinamento amministrativo, previsto dall'art. 103, primo comma, della CE³⁴⁶, in base al quale gli enti o i soggetti pubblici sono

³⁴⁴ Per questa ragione tali obblighi vanno tenuti distinti dalla *colaboración social*, disciplinata dall'art. 91 della LGT, che si riferisce alla possibilità delle amministrazioni di collaborare tra loro o con entità private, istituzioni ed organizzazioni rappresentative di particolari settori nell'applicazione dei tributi. Su questo tema si veda JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR, *En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios*, in *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2010, 4, 33-68.

³⁴⁵ JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ, *op. cit.*, 89 ss.; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, 75.

³⁴⁶ *Artículo 103 CE. Funciones y órganos de la Administración. Funcionarios*

«1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

obbligati a collaborare con l'Amministrazione tributaria, nonché nel principio di solidarietà e collaborazione che prevede che possano farsi richieste di informazioni a terzi, il cui adempimento è volto a rendere possibile l'adempimento non dei propri obblighi tributari ma di quelli di soggetti terzi.

Va ricordato che l'adempimento delle richieste di informazioni incide negativamente sulla capacità economica, costituendo una pressione fiscale indiretta. In molte occasioni il costo globale rappresentato dalla messa a disposizione delle informazioni eccede il proprio "dovere di contribuire", specialmente nei casi in cui l'informazione sia servente al dovere di contribuire altrui, come nel caso delle richieste avanzate a terzi³⁴⁷.

Ancora va tenuto presente che la collaborazione informativa può entrare in collisione con altri diritti significativi, come ad esempio il diritto alla *privacy*, garantito dall'art. 18 della CE, ed anche con il principio di proporzionalità, implicito nell'art. 103 della CE, laddove obbliga l'Amministrazione a servire l'interesse generale con oggettività. Con riferimento a questo principio, il dovere di informazione sarà legittimo solo se realmente necessario ai fini di una corretta imposizione: dovrà cioè esserci una relazione tra mezzo e fine. In nessun caso saranno ammessi interventi per ragioni di mera comodità amministrativa o, ancora meno, per onniscienza fiscale senza che sussista una relazione diretta ed effettiva con le leggi in vigore. Come riconosciuto, si tratta, in definitiva, di applicare il principio di *interdicción de la excesividad (Uebermassverbot)* nell'uso della potestà di ottenere informazioni³⁴⁸.

Le stesse considerazioni possono svolgersi sull'onere di facilitare i controlli dell'Amministrazione tributaria. Anche in questo campo vi

2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley.

3. La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones».

³⁴⁷ BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.*, 37.

³⁴⁸ JOSE RAMON RUIZ GARCÍA, *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, 114 ss.

sono alcuni diritti tutelati dalla Costituzione che potrebbero entrare in collisione con le attività dell'Amministrazione, primo fra tutti l'inviolabilità del domicilio.

Ecco allora che per garantire il cittadino da abusi o eccessive imposizioni, i doveri di collaborazione, volti ad un fine pubblico ed ascrivibili alle *prestaciones personales de carácter público*, come stabilito dal comma 3 dell'art. 31 della CE, devono essere disciplinati da una legge che fissi l'organo, i presupposti che legittimano le richieste, la loro forma e portata, in stretta applicazione del principio di legalità.

Nel prosieguo si darà conto degli strumenti apprestati dall'ordinamento spagnolo per descrivere e chiarire il senso delle previsioni delle lettere f) e g) del summenzionato art. 29 della LGT e si cercherà di individuare le norme che descrivono conseguenze derivanti dall'inosservanza delle prime.

3.1. *La obtención de información en los procedimientos tributarios*

Il dovere dei soggetti di trasmettere informazioni (*suministrar información*) o di mettere a disposizione (*poner a disposición*) dell'Amministrazione tributaria dati o documenti è giustificato dall'esistenza della potestà dell'Amministrazione di ottenere informazioni tributarie, cosiddetta *potestades de obtención de información tributaria*³⁴⁹. Essa, come è stato riconosciuto³⁵⁰, è la manifestazione di una potestà amministrativa più ampia, quella della *gestión tributaria*, e può mostrarsi sotto diverse forme:

- l'esercizio della potestà regolamentare dei doveri periodici di informazione esigibili da determinati soggetti e prestabiliti da una norma avente rango di legge;
- l'esercizio della potestà di formulare *requerimientos individualizados* di informazioni tributarie alle condizioni previste

³⁴⁹ JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 816 ss.

³⁵⁰ JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010, 390 ss.

dall'ordinamento giuridico, che, come si vedrà, lasciano all'Amministrazione un ampio margine di discrezionalità nell'individuare il soggetto destinatario della richiesta, la forma ed il contenuto della stessa, il termine da concedere, la possibilità di rivederla, ampliarla o sospenderla. Tale facoltà va letta in relazione al concreto ambito procedimentale di esercizio, perchè la portata delle richieste che possono effettuarsi varia in funzione della competenza di ognuna delle diverse unità organiche dell'Amministrazione tributaria (*órganos de gestión, inspección o recaudación*);

- la possibilità di ottenere informazioni direttamente in occasione delle investigazioni effettuate durante la *inspección* dei tributi, *ex art. 55 RGT*;

- l'esercizio della potestà sanzionatoria, mediante la quale l'Amministrazione tributaria punisce le infrazioni relative ai doveri di informazione tributaria.

Dall'esercizio particolare di queste facoltà deriva il concreto dovere per *los obligados* di *dare* informazioni, al quale fanno riferimento gli artt. 93 e 94³⁵¹ della LGT. L'elenco di queste potestà non si presenta riconducibile a una categoria unitaria di "*potestad de obtención de información tributaria*" poiché, da un lato, non è riconosciuta l'esistenza stessa di una categoria e dall'altro, tale potestà non può essere analizzata in forma isolata rispetto alla più ampia potestà di gestione tributaria attribuita all'Amministrazione³⁵². Pertanto, può dirsi che la *potestad de obtención de información tributaria* comprende tutte quelle situazioni nelle quali l'Amministrazione effettua periodicamente richieste di dati ai sensi di una norma di legge o regolamento (e con riferimento a questo ultimo mezzo si profilano i principali dubbi di costituzionalità sollevati dalla dottrina), inoltre richieste specifiche, accede alle informazioni e alla documentazione avente carattere tributario per esaminarla o provarla per le finalità connesse con i procedimenti tributari o, ancora, sanziona l'inosservanza da parte del contribuente dei doveri di informazione.

Le prime due situazioni descritte corrispondono alle due forme di *obligaciones de información* che la dottrina denomina

³⁵¹ Quest'ultimo disciplina gli obblighi informativi delle autorità.

³⁵² BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.*, 34.

tradizionalmente *suministro y captación*³⁵³, entrambe contemplate dall'art. 93 LGT, che stabilisce un obbligo generalizzato a carico delle persone fisiche e giuridiche, pubbliche e private, di trasmettere all'Amministrazione tributaria, con riferimento al compimento di obbligazioni proprie o di relazioni economiche, professionali o finanziarie con altre persone, tutti i dati aventi *trascendencia tributaria* (rilevanza fiscale)³⁵⁴. Alla prima appartengono tutte le forme e i modelli di dichiarazione previsti dalla legge e disciplinati in modo dettagliato nella *Sección II, Capitulo V, Titulo II* del RGT, artt. 30 e seguenti, come ad esempio quelle riguardanti le operazioni con terze persone, quelle relative ai dati racchiusi nei libri contabili, quelle riguardanti le operazioni finanziarie. Alla seconda appartengono, invece, *los requerimientos individualizados*, effettuati nei confronti di persone o entità durante il procedimento di applicazione dei tributi, o indipendentemente dall'esistenza dello stesso, disciplinati dagli artt. 55 – 57 del RGT.

Per *requerimientos individualizados* non si intende il diritto dell'Amministrazione di richiedere notizie ad un singolo soggetto o relative a un singolo soggetto. La *individualización* viene intesa come *specificazione* dei soggetti, degli oggetti, dei dati, delle operazioni e dell'anno a cui le richieste si riferiscono³⁵⁵. L'art. 55 RGT stabilisce che a *los obligados* venga concesso un termine non inferiore a 10

³⁵³ Come osservato da JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, *op. cit.*, 391: «El origen de los deberes de información tributaria puede estar, directamente, en la norma (información por suministro); o bien derivar del ejercicio de una de las potestades funcionales (poderes-deberes) de las que el legislador dota a la Administración para la correcta aplicación del sistema tributario, esto es, la potestad de requerir información individualizada a los distintos sujetos, lo que podrá suceder en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones con los datos o antecedentes requeridos (art. 93.2 LGT)».

³⁵⁴ Particolari disposizioni riguardano gli obblighi di informazione degli intermediari finanziari. Si veda JAVIER MARÍA TELLO BELLOSILLO, *Las obligaciones de información de las entidades financieras y el control tributario: hacia un modelo informativo común*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, *cit.*, Vol. I, 369 ss.

³⁵⁵ BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.*, 141.

giorni per evadere le richieste, decorrente dal giorno seguente alla notifica.

Va ribadito che, come previsto anche dall'art. 34 LGT, *los obligados* sono esonerati dal produrre i documenti in possesso dell'Amministrazione³⁵⁶.

Quanto poi alla prescrizione di queste *obligaciones formales*, occorre fare riferimento al disposto dell'art. 70 LGT, che stabilisce che *las obligaciones formales vinculadas a una obligación material* potranno esigersi fino a quando non si sia prescritto il diritto dell'Amministrazione sulle prime. Anche le richieste indirizzate a terzi soggetti seguiranno questa regola e, pertanto, l'Amministrazione si troverà nell'impossibilità di effettuarle tutte le volte in cui il diritto di controllare l'obbligazione materiale sarà prescritto. Il tema è strettamente legato all'osservanza del termine di durata del procedimento di cui si tratterà nel paragrafo 4.3.

L'impugnazione autonoma dei *requerimientos de información* è molto discussa in dottrina. Occorre, innanzitutto, distinguere a seconda che si tratti di richieste aventi come oggetto la propria posizione fiscale o quella di terzi. Nel primo caso la giurisprudenza ritiene che non siano impugnabili autonomamente, né possano essere oggetto di *revisión de oficio*, poiché costituiscono un atto, diremmo noi, endoprocedimentale che culmina nell'atto finale del procedimento, suscettibile di impugnazione³⁵⁷. La dottrina ha criticato

³⁵⁶ BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.*, 148 ss.

³⁵⁷ SAN, 9 aprile 1998, JT 1998, 827, ove si afferma che: «el requerimiento litigioso [...] junto con las actuaciones “de coprobación e investigación”, “de valoración” y “de informe y asesoramiento”, forman parte de las actuaciones inspectoras, que culminan en cualquiera de los casos en las “liquidaciones tributarias derivadas de las acta”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 del propio Reglamento y que son – estas últimas – las que constituyen el verdadero y propio acto administrativo definitivo susceptible de recurso [...] los requerimientos formulados por la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento de inspección no son actos definitivos impugnables sino de mero trámite, pudiendo el administrado llevar a cabo las actividades que el propio Reglamento General de la Inspección de los Tributos le permite y, particularmente, formular alegaciones que estime convenientes al acta de disconformidad o incluso de conformidad en los supuestos específicos del apartado 3 del artículo 60

questa impostazione, per un verso, facendo leva sul principio che gli atti possano essere impugnati quando recano pregiudizio³⁵⁸, e per l'altro, argomentando che sono atti connessi al dovere di collaborare con l'Amministrazione pubblica³⁵⁹. Nel secondo caso, ossia di richieste a terzi o aventi oggetto dati di terzi, la dottrina sembra unanime nel riconoscere che gli atti siano costitutivi di autonoma obbligazione e autonomamente impugnabili³⁶⁰.

Si ricorda ancora che è possibile la *obtención de information* in forma immediata nel caso in cui la natura dei dati o delle operazioni lo giustifichi o qualora le stesse siano avviate dagli organi *de inspección o de recaudación*. In questo ultimo caso non saranno necessari *requerimientos* scritti né la concessione di un termine per produrre documenti, elementi o giustificativi che il contribuente deve tenere a disposizione dell'Amministrazione. Per i restanti, vi sarà la concessione del medesimo termine di 10 giorni per approntare i documenti, così come previsto anche dall'art. 171 RGT.

RGIT, por lo que tampoco puede afirmarse que nos encontremos ante un acto administrativo de trámite cualificado o susceptible de impugnación autónoma». Conformi: SAN, 28 marzo 1995, JT 1995, 284; SSTSJ de Madrid, 21 diciembre 1995, JT 1995, 1635; SSTSJ de Madrid, 20 marzo 1996, JT 1996, 332.

³⁵⁸ CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, *Reclamaciones y recursos tributarios*, Pamplona, Aranzadi, 1997, 360-361.

³⁵⁹ LUIS MOCHÓN LÓPEZ, *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Madrid, Marcial Pons, 1995, 197.

³⁶⁰ JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La Revisión de Oficio en la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004. Si veda anche la *resolución* del TEAC, 11 febbraio 1999, JT 1999, 1263, ove si afferma che: «el requerimiento de información emitido al amparo del art. 111 de la LGT constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo, de carácter formal, que no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa».

3.2. *La colaboración de los obligados nelle operazioni della Administración tributaria*

Las funciones tributarias, al pari di quelle amministrative, si estrinsecano attraverso i *procedimientos tributarios*, intesi come serie di atti attraverso i quali si pongono in essere operazioni dell'Amministrazione dirette alla realizzazione di un fine³⁶¹. La principale catalogazione dei procedimenti tributari - di norma caratterizzati da tre fasi: *iniciación, desarrollo o instrucción, terminación* - distingue tra quelli volti all'applicazione del tributo (artt. 83-177 della LGT), quelli diretti all'irrogazione delle sanzioni (artt. 178-212 della LGT) nonché quelli volti alla *revisión en vía administrativa*.

Appartengono alla prima categoria di procedimenti la *gestión, la inspección e la recaudación*.

La *gestión*, art. 117 LGT, si estrinseca attraverso una serie di attività variegata ed eterogenea dirette a:

- facilitare l'applicazione dei tributi, anche attraverso l'informazione e l'assistenza al contribuente;
- controllare in maniera massiva, ancorché limitata ad alcuni aspetti, il compimento delle obbligazioni tributarie, incluse quelle formali, praticandone la correzione e la liquidazione. Ne sono esempi le attività di *verificación de datos, de comprobación de valores, de comprobación limitada*;
- porre in essere tutte le attività che non rientrano nelle restanti categorie di *inspección e recaudación*.

Durante la *inspección*, art. 141 LGT, vengono effettuate attività di *comprobación e investigación* nonché di *obtención de información*. Si può affermare che la *inspección* costituisce il procedimento principe attraverso cui vengono effettuati i controlli sostanziali.

La *recaudación*, art. 160 LGT, consiste nella funzione amministrativa relativa alla riscossione del debito tributario.

Sono le disposizioni relative all'*inspección* quelle nelle quali è più facile rinvenire l'obbligo di facilitare i controlli dell'Amministrazione. In particolare, l'art. 142 della LGT, rubricato *Facultades de la*

³⁶¹ Si confronti JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, *op. cit.*, 300 ss.

inspección de los tributos, al comma 2 prevede che *los obligados tributarios* debbano prestare collaborazione durante lo svolgimento delle funzioni dell'Amministrazione, presentarsi personalmente o per mezzo di un rappresentante nel giorno e nell'ora stabiliti per le operazioni di controllo, portare o tenere a disposizione la documentazione richiesta. In motivate ed eccezionali circostanze, potrà anche essere richiesto al contribuente di comparire personalmente presso gli uffici. Anche il RGT, all'art. 173, comma 1, prevede che *los obligados tributarios* debbano prestare la loro collaborazione durante lo svolgimento delle operazioni di controllo.

In relazione alla produzione della documentazione, può osservarsi come vi sia una serie di documenti che *los obligados* devono tenere a disposizione sin dall'inizio *de la Inspección* quali le dichiarazioni, i libri contabili e le fatture, come già osservato nel precedente paragrafo. Per la trasmissione della restante documentazione *con trascendencia tributaria* l'Amministrazione dovrà, invece, concedere un termine di dieci giorni intercorrente tra la richiesta e la produzione.

La richiesta potrà essere effettuata in diversi modi: attraverso *diligencia*, per i documenti che devono essere tenuti a disposizione, mentre per i restanti documenti, attraverso *comunicación*, nella quale verranno indicate le modalità per produrre la documentazione o il momento in cui si presenteranno i funzionari per il prelievo diretto della stessa.

Quanto al luogo di svolgimento delle operazioni *de la Inspección*, l'articolo 151 LGT stabilisce che la documentazione contabile potrà essere analizzata nei locali *del obligado*, che potrà consentire all'Amministrazione di prelevarli per controllarli in ufficio.

Problemi nascono in caso di resistenza del *obligado* o dei suoi rappresentanti all'inizio delle operazioni o durante il loro corso³⁶².

Inoltre, in aggiunta all'osservanza dell'obbligo di contenuto negativo di non impedire le operazioni, *los obligados* sono tenuti ad un *facere*, consistente nel facilitare le operazioni, collaborando

³⁶² In questo caso si renderanno applicabili le sanzioni disciplinate dall'art. 203 LGT, di cui si tratterà ampiamente nel prosieguo, che in base al principio di personalità saranno irrogate in capo al soggetto che non ha consentito l'accesso: JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 1128.

affinché le stesse procedano in maniera efficace e spedita. Le modalità di assolvimento sono varie. Ad esempio, l'obbligo di produzione documentale non potrà considerarsi soddisfatto con la mera messa a disposizione, ma *los obligados* dovranno attendere ad ogni attività necessaria per la loro fruizione, come fornire chiarimenti, tradurre i documenti qualora fossero in lingua diversa da quella spagnola, tradurre i dati in formato elettronico e così via. Non manca chi ha osservato come questo precetto implichi una limitazione dei diritti dei cittadini che di norma dovrebbero essere tenuti a soli compiti specifici individuati dalla legge. Anche in questo caso la legittimità delle richieste andrà valutata alla luce dei principi di ragionevolezza e proporzionalità, in modo tale che la collaborazione de *los obligados* non sostituisca il *trabajo* dell'Amministrazione³⁶³.

4. *Conseguenze dell'inosservanza dei doveri formali*

Come sopra rilevato, la categoria dei *deberes de colaboración* è ampia. Nella LGT vi sono diverse norme che si occupano di

³⁶³ JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 1128-1129, ove si afferma che: «La tercera de las facultades de la Inspección que se reconoce a la Inspección es, realmente, una obligación para los contribuyentes de atención a la Inspección, entendida como obligación de facilitar la práctica de sus actuaciones y colaborar para que éstas se lleven a cabo de la forma más eficaz, facilitándoles aquellos elementos o accesos que, con arreglo a las normas anteriores, resultan posibles. Supone esta previsión una limitación a los derechos de los ciudadanos que, con carácter general, no están obligados a aportar sus documentos y antecedentes a la Administración, fuera de los casos previstos expresamente en las leyes. Prevé este precepto no solo la aportación de documentación, sino la colaboración con la Inspección, lo que va más allá. Así, encuentra base en este precepto las solicitudes de aclaración de la Inspección, las peticiones para que se ordene o desglose, amplíe o aclare la documentación aportada, o, incluso, para que se traduzca a lenguaje legible o aporte en soportes y programas concretos la documentación del contribuyente. Entendemos, no obstante, que tales solicitudes por parte de la Inspección deben encontrarse limitadas por lo que constituye una normal colaboración, sin que por esta facultad pueda trasladarse al obligado todo el trabajo que debe realizar la Inspección».

descrivere, in modo più o meno analitico, le conseguenze derivanti dalla loro inosservanza. La *ratio* delle conseguenze negative che vengono inflitte a *los obligatos* è quella di scoraggiare comportamenti che intralciano o ostacolano il corso delle operazioni sacrificando la speditezza del procedimento. Si tratta ovviamente di comportamenti *contra legem* ossia di comportamenti che l'ordinamento ritiene non meritevoli di tutela. Va ricordato, infatti, che esistono anche comportamenti de *los obligatos* che, pur traducendosi in un intralcio alle operazioni di controllo, non sono passibili di conseguenze poiché corrispondono, ad esempio, all'esercizio di un diritto. Si pensi al mancato consenso all'accesso domiciliare o alla sua successiva revoca.

L'art. 113 della LGT e l'art. 172 del RGT subordinano l'ingresso nel domicilio³⁶⁴ degli organi *de la inspección* dell'Agenzia tributaria - oltre alla necessità di reperire prove sul luogo - al consenso dell'interessato o all'autorizzazione giudiziale. Il consenso può essere prestato anche tacitamente, nonostante i relativi problemi di prova che ciò possa comportare³⁶⁵. La prestazione del consenso rappresenta un atto unilaterale di volontà che può essere revocato in qualsiasi istante e comporta l'esercizio da parte dell'obbligato tributario, titolare del rispettivo domicilio, di un diritto. Tale esercizio potrebbe corrispondere ad una difficoltà non lieve dell'Amministrazione che si verrebbe a trovare nella necessità di lasciare i locali senza aver terminato le operazioni di controllo.

Ecco che in questo caso l'esigenza di celerità e speditezza procedimentale subisce un attacco legittimo da parte de *los obligados*, al quale l'Amministrazione può rispondere solo con l'adozione di misure cautelari ai sensi dell'art. 146 LGT per preservare gli elementi non ancora acquisiti. Sono, tuttavia, numerose le situazioni in cui resistenza, ostruzione, mancata agevolazione delle operazioni *contra*

³⁶⁴ L'art. 39 RGT, comma 3, stabilisce che si considera domicilio privato non solo la residenza abituale delle persone fisiche ma qualsiasi luogo che serva effettivamente da dimora.

³⁶⁵ JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo reglamento de gestión, inspección y aplicación de los tributos*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, cit., 1164 e ss.

legem espongono a conseguenze negative, quali l'irrogazione di sanzioni amministrative, l'esposizione al metodo della *estimación indirecta*, l'estensione della durata del procedimento, alle quali ora si accennerà.

4.1. *Le sanzioni amministrative*

La copertura costituzionale del brocardo *nulla poena sine lege* è data in Spagna dall'art. 25 CE: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyen delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». Riferito all'ambito amministrativo, similmente all'ordinamento italiano, il precetto va inteso non in senso assoluto ma attenuato. Pertanto, si ritiene che non sia necessaria una legge che tipizzi l'illecito e tutti i suoi elementi ma sarà sufficiente che preveda quelli essenziali. Al regolamento, dipendente dalla legge, spetterà il compito di definire puntualmente gli aspetti residuali. La LGT, all'art. 8, elenca una serie di elementi coperti da riserva di legge tra i quali rientra *el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias*.

A proposito dei *deberes de colaboración*, la dottrina spagnola era stata fortemente critica nei confronti della LGT1963, ponendone in risalto insufficienza e indeterminatezza nella tipizzazione delle caratteristiche basilari delle infrazioni e delle modalità di applicazione della sanzione³⁶⁶.

Le norme "incriminate", in particolare, erano l'art. 78 LGT1963, che individuava le *infracción simples*, e l'art. 82, in materia di graduazione delle sanzioni, entrambi inseriti nel *Título II, Los tributos, Capítulo VI, Infracciones y Sanciones Tributarias*, nonché gli artt. 111 e 112 LGT1963, che descrivevano *los deberes de información*, inseriti

³⁶⁶ BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.*, 41 ss. e 201 ss.; CECILIO GÓMEZ GONZALVO, *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, McGraw Hill, Madrid, 1998, 285 ss.; JUAN ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, 78 ss., FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL, *Legalidad de la infracción tributaria*, Dykinson, Madrid, 1999, *passim*.

nel *Titulo III, La gestión tributaria, Capitulo III, El procedimiento de gestión tributaria.*

Nell'art. 78 si contemplavano come infrazioni semplici (sempre che non operassero come sanzioni gravi o elementi di graduazione) l'inosservanza de *los deberes di información*, per i quali si rimandava agli artt. 111 e 112, e la resistenza, opposizione o ostruzione alle attività dell'Amministrazione finanziaria, durante le fasi di *gestión, inspección e recaudación*. L'art. 82 stabiliva l'aumento dei minimi edittali delle sanzioni in presenza di resistenza, rifiuto ed ostruzione all'attività di controllo dell'Amministrazione, prescindendo - a differenza dell'art. 78 - dal tipo di procedimento; di inadempimento o ritardato adempimento *de las obligaciones o deberes formales o de colaboración*; di inadempimento nella trasmissione dei dati aventi *trascendencia tributaria* per la *gestión* e, in generale, di inosservanza delle obbligazioni formali di collaborazione e informazione verso l'Amministrazione.

Dell'art. 78, si criticava la formulazione aperta circa la mancata osservanza del dovere di trasmettere dati, pareri ed elementi riferibili ad anni di imposta precedenti aventi rilevanza fiscale³⁶⁷ connessi alle proprie relazioni economiche, finanziarie, professionali con terze persone: non venivano indicate né quali inosservanze configurassero infrazione (mancanza, inesattezza, ritardo, resistenza), né la modalità in cui il dovere si sarebbe articolato (richiesta o *captación*). Anche gli stessi artt. 111 e 112, richiamati dall'art. 78, sembravano non aumentare le garanzie del contribuente, poiché adottavano una formulazione generica e ampia sia con riguardo ai soggetti "*toda persona natural o jurídica, pública o privada*" sia con riferimento all'oggetto "*toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras*" e rimandavano ai regolamenti il compito di stabilire i concreti doveri periodici di informazione o le forme e i termini per formulare le richieste individuali. In particolare, lo stesso utilizzo del concetto - dai contorni molto sfumati - di *trascendencia tributaria* veniva visto come legittimazione della discrezionalità delle

³⁶⁷ Letteralmente *antecedentes con trascendencia tributaria*.

richieste dell'Amministrazione^{368 369}. Ancora, non si rinveniva nessun dettaglio sul comportamento ostruzionistico o di resistenza del contribuente. Le stesse considerazioni possono svolgersi sulla formulazione dell'art. 82.

Nella LGT attualmente in vigore l'impostazione degli articoli relativi alle sanzioni viene, in parte, modificata. L'art. 184, rubricato *Calificación de las infracciones tributarias*, inserito nel *Título IV, La potestad sancionadora, Capítulo II, Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias*, stabilisce che le *infracciones tributarias* si qualificano in *leves, graves y muy graves*, secondo quanto previsto dai successivi articoli. Pertanto, ogni condotta descritta potrà assumere varie graduazioni a seconda, ad esempio, del recupero in termini di imposta o del concorso di precise circostanze³⁷⁰.

Nel nuovo sistema manca un corrispondente dell'art. 78 della LGT1963, che identificava infrazione semplice l'inosservanza dei doveri di informazione o di facilitazione dei controlli

³⁶⁸ Va anche detto che nel momento iniziale dell'istruttoria, caratterizzato da scarsa previsione circa gli sviluppi futuri delle indagini, può non essere agevole per l'Amministrazione dar conto a priori dell'attinenza della richiesta con il controllo, così come anche per *los obligados* motivare un eventuale rifiuto di collaborazione. Così BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.*, 42: «En la práctica, es cierto que, “a priori” sin conocer los intenciones de la Administración sobre la información que demanda, es difícil precisar con exactitud cuándo existe tal trascendencia y más difícil es aún para el sujeto probar que el requerimiento carece de ella».

³⁶⁹ Anche in merito all'attribuzione organica della potestà di richiedere informazioni potevano sorgere dei dubbi, poiché - a fronte del precetto aperto dell'art. 111 LGT1963 - la stessa veniva riconosciuta dall'art. 140 LGT1963 a *los órganos de inspección*, dall'art. 133 LGT1963 a quelli *de recaudación*, senza contemplare espressamente *los órganos de gestión* e *los órganos con competencia revisora*. Tuttavia, stante la previsione generica dell'art. 111 di attribuzione della potestà all'amministrazione, la questione pareva poter condurre solo ad un conflitto di attribuzioni tra organi, eccipibile al proprio interno dall'Amministrazione che, di norma, non nutre interesse a sollevare.

³⁷⁰ Sul sistema sanzionatorio attuale si veda MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE, *Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi paraf. 1 (Presentación)*, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2006.

dell'Amministrazione e dell'art. 82 della LGT1963 che evidenziava ai fini della graduazione della sanzione le stesse condotte³⁷¹.

Cionondimeno, vi sono espresse previsioni che qualificano e sanzionano questi comportamenti, agli articoli 199 e 203 della LGT.

L'art. 199 si occupa di punire l'infedele e l'incorretta presentazione della dichiarazione o autoliquidazione e l'infedele risposta a richieste individuali di informazione, nell'ipotesi in cui non si produca pregiudizio economico per l'Amministrazione. In particolare, per quanto qui di interesse, sono i commi 4 e 5 ad occuparsi delle richieste individuali e delle obbligazioni dei *deberes de información* degli artt. 93 e 94 differenziando la sanzione a seconda che i dati omessi, inesatti o falsi abbiano o meno *essenza monetaria*.

L'art. 203 si occupa, invece, delle fattispecie relative alla resistenza, ostruzione ed opposizione alle attività dell'Amministrazione e specifica che si versa in questa circostanza tutte le volte in cui il soggetto ponga in essere comportamenti tendenti a dilatare, rendere difficoltose o impedire le attività dell'Amministrazione, quali tra i tanti:

- non facilitare l'esame dei documenti, libri, registri, relazioni e in generale dei dati aventi *trascendencia tributaria*;
- non attendere a qualsiasi richiesta debitamente notificata;
- non comparire, salvo giustificato motivo, nel luogo e nell'ora indicati;
- negare o impedire l'accesso ai funzionari dell'Amministrazione nei locali ai fini dei controlli fiscali.

In questo senso l'art. 203, pur non delimitando in modo tassativo le condotte, sembrerebbe maggiormente descrittivo rispetto alla pregressa formulazione dell'art. 78 LGT1963 nel quale era del tutto assente l'esemplificazione.

La stessa cosa non parrebbe potersi dirsi dell'art. 199 LGT, che poco aggiunge rispetto alla formulazione precedente. Anche il rimando agli artt. 93 e 94 sembra lasciare quantomeno irrisolti i problemi legati alla tipizzazione delle richieste aventi carattere generale, demandate alla potestà regolamentare, e di quelle particolari, delle quali l'articolo 93 della LGT si limita a prevedere che potranno

³⁷¹ L'attuale articolo 187, rubricato *Criterios de graduación de las sanciones tributarias*, prevede infatti circostanze differenti.

effettuarsi in qualsiasi momento posteriore alla realizzazione delle operazioni che abbiano relazione con i dati richiesti, aggiungendo qualche precisazione maggiore con riferimento ai soli dati finanziari.

La differenza, invece, predominante tra l'art. 111 della LGT1963 e l'art. 93 è che quest'ultimo prevede espressamente che *l'obligaciones de información* si manifesti anche per i propri dati e non solo con riferimento ai rapporti intrattenuti con terze persone.

Nel sistema attuale non esiste pertanto una graduazione delle sanzioni dipendente dalla mera mancata osservanza dei doveri formali. Tanto è che questo presupposto rilevante ai fini di un eventuale esposizione del contribuente al metodo de la *estimación indirecta* - di cui pocanzi si tratterà - generato dall'impossibilità per l'Amministrazione di ricostruire la posizione fiscale del contribuente (spesso ma non sempre a lui imputabile) non è idoneo a condurre all'aumento delle sanzioni. In più occasioni è stato, infatti, ribadito dalla giurisprudenza, con riguardo al sistema sanzionatorio antecedente, ma con un ragionamento traslabile anche sul sistema attuale, che le circostanze aggravanti della *ocultación y utilización de medios fraudulentos*, non ricorrono in presenza della sola anomalia contabile, salvo che possa dimostrarsi dolo o imprudenza dell'interessato³⁷².

³⁷² Tribunal Supremo, Madrid, N° de Recurso: 82/2008, STS 7700/2011: «Pues bien, con respecto a esta cuestión los recurrentes invocan de nueva la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de abril de 2004 y, además, una del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2003 (recurso de casación 5491/1998). La contradicción afirma la parte que se concretaría en que por el simple hecho de una anomalía contable, en contra de lo que estima la sentencia recurrida, no ha de existir necesariamente ocultación buscada de propósito para no ajustar correctamente la declaración realizada, salvo que pueda demostrarse dolo o imprudencia en la conducta del interesado, sino, en todo caso, una mera infracción formal subsumible en el artículo 78 de la LGT o en el 200 de la Ley 58/2003.

Con toda evidencia, la identidad no concurre en relación con la tan citada sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de abril de 2004, en la que se establecía el hecho de que la contabilidad ofrecía *simplex* anomalías que no impedían determinar la base imponible por el régimen de estimación directa. Y en cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo invocada, en ellas se nos dice que "En el supuesto de autos, según también se ha indicado antes, sólo

4.2. L'esposizione a estimación indirecta

L'art. 50 della LGT stabilisce che la determinazione della base imponibile può avvenire attraverso il metodo della *estimación directa*, della *estimación objetiva* o della *estimación indirecta*.

La *estimación directa* é il metodo di generale applicazione e prevede la determinazione della base imponibile sulla scorta delle dichiarazioni, dei documenti presentati, dei dati presenti nei libri contabili nonché di quelli reperibili attraverso altri documenti o giustificativi che abbiano una connessione con l'obbligazione tributaria.

La *estimación objetiva* é un metodo alternativo, scelto per opzione dal contribuente, che può essere adottato per alcune attività individuate dalla legge e che prevede la determinazione della base imponibile attraverso ricostruzioni effettuate con l'impiego di indici, unità di misura, criteri prestabiliti. Può essere utilizzato sia per una ricostruzione totale della base imponibile, ad esempio in alcune attività mercantili ove l'imposta sul reddito delle società viene determinata in funzione del peso in tonnellate delle navi, o puramente per alcuni elementi che integrano la base imponibile, come nel caso dei regimi semplificati in materia di IVA (ad esempio gli imprenditori agricoli) e, in materia di *IRPF*, in alcune attività imprenditoriali. Attraverso la sua applicazione vengono, dunque, sostituiti, parzialmente o totalmente, i dati reali a favore di una quantificazione che potremmo definire di tipo induttivo.

Le principali problematiche sollevate dalla dottrina sull'applicazione *de la estimación objetiva* attengono all'esistenza di di una copertura costituzionale, nonché alla possibilità per

se detectaron incumplimientos de obligaciones contables que determinaron la aplicación del tan repetido régimen de estimación indirecta, pero nunca se calificaron las insuficiencias en la contabilidad de medios fraudulentos o ardides específicamente buscados por la empresa para defraudar a Hacienda. En consecuencia, no existiendo voluntad, dolo o culpa infractora, ni concurriendo, tampoco, las circunstancias que, de considerarse consumada la infracción, aumentarían la graduación de su sanción, debe estimarse el recurso contencioso administrativo de instancia, en ese extremo, y anular las liquidaciones (tal como derivan de lo sentado en el acuerdo del TEAC) en el punto relativo a las sanciones impuestas (quedeben quedar erradicadas)»».

l'Amministrazione di sottoporre a tassazione il maggiore imponibile derivante dalla differenza tra la ricostruzione effettuata con detto metodo e i dati reali.

La prima questione concerne la relazione tra il principio di riserva di legge sulla determinazione della base imponibile e l'individuazione dei *módulos* applicabili alle attività effettuata annualmente attraverso un *Orden Ministerial*. Le corti amministrative sinora hanno evidenziato un orientamento volto a salvaguardare tale prassi, motivando che la riserva di legge é massima per alcuni elementi della relazione tributaria, ad es. la determinazione del fatto imponibile, e meno intensa per altri. Sulla stessa scia si sono posti i *Tribunales contencioso administrativos* e il *Tribunal Supremo*, che potendo annullare disposizioni di rango regolamentare, non sono mai intervenuti in questa materia³⁷³.

In merito alla seconda questione evidenziata, sembrerebbe doversi negare la possibilità per l'Amministrazione di sottoporre a tassazione il maggiore imponibile derivante dalla differenza tra la ricostruzione effettuata con detto metodo e i dati reali poichè si ritiene che, con l'introduzione da parte del legislatore del regime dell'*estimación indirecta*, lo stesso abbia tacitamente rinunciato a tale possibilità.

L'*estimación indirecta* é un metodo residuale che l'Amministrazione può adottare in presenza di determinati e tassativi presupposti stabiliti dall'art. 53 della LGT, quali l'omissione della dichiarazione o la sua presentazione incompleta o inesatta, la resistenza o l'ostruzione alle attività di ispezione, il sostanziale inadempimento delle obbligazioni contabili, la scomparsa o la distruzione, anche per cause di forza maggiore di libri e registri contabili³⁷⁴.

³⁷³ *Ex multis*, Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 1997 (Rec. n.º 251/1992; Referencia NORMACEF: NFJ005652): «si bien es cierto que la base imponibile es un elemento esencial del tributo cubierto por la reserva de Ley operante en materia tributaria, también lo es que, precisamente, es un elemento esencial cuyo grado de concreción no tiene por qué ser máximo, sino que la regulación legal exigida es menor, hasta el punto de admitirse su concreción reglamentaria».

³⁷⁴ Per una disamina relativa ai presupposti si confrontino JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Procedimiento de comprobación y métodos de determinación de la base imponibile: la estimación indirecta*, in *Revista*

Il forte carattere sussidiario, bene espresso sia dall'art. 53 (*cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios*), sia dal comma 4 dell'art. 50 (*La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario*) della LGT, nonché ribadito dal comma 2 dell'art. 193 del RGT, evidenzia che per l'adozione di detto metodo non sarà sufficiente il solo verificarsi dei presupposti indicati dall'art. 53, ma si dovrà essere nell'impossibilità materiale di determinare la base imponibile sulla scorta degli altri due metodi³⁷⁵. Ciò vale a dire

española de Derecho Financiero, 2011, 151, 811 ss.; JAVIER PÉREZ ARRAIZ, *La estimación indirecta de la base imponible en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre* (RCL 2003, 2945), *General Tributaria*, in *Revista española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, 2005, 126, 301 ss.; ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO, LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL, *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000, 87 ss.

³⁷⁵ Si confronti Resolución TEAC de 10 de marzo de 2009 (R.G. 1225/2006; Referencia NORMACEF: NFJ033302), che ha stabilito che l'inadempimento sostanziale degli obblighi contabili non determina di per sé solo il ricorso al metodo de la *estimación indirecta*, poiché è altresì necessario che le anomalie impediscano o rendano enormemente gravosa la possibilità di determinare la base imponibile in modo diretto: «Si bien la falta de aportación por el Club de contabilidad y Libros dificulta gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de la LGT, no obstante la existencia de este supuesto no es suficiente para la aplicación inmediata del régimen de estimación indirecta sino que es doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos que también es necesario que se impida o dificulte gravemente la posibilidad de determinar las bases imponibles de forma directa. Por lo que se refiere al expediente que nos ocupa y según se desprende de las actuaciones que obran en este Tribunal, la Inspección no acudió a la aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación de bases, por cuanto en el presente caso, y según se desprende de las actuaciones, se ha estimado que la información obtenida permitió a la Inspección la posibilidad de efectuar la comprobación de las cuotas de IVA repercutidas y soportadas por la entidad en régimen de estimación directa sin acudir al régimen subsidiario de estimación indirecta. Se respeta así el carácter subsidiario con que dota al régimen de estimación indirecta la Ley General Tributaria. Como ha afirmado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de marzo de 2005 (Rec. 964/2002): «En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el

che nel caso in cui sia sottoposta a *inspección* un'impresa che abbia, ad esempio, prodotto le sole fatture ricevute e altri giustificativi inerenti i componenti negativi, dimostrando di non avere altra documentazione, e l'Amministrazione fosse a conoscenza che tale impresa intrattenesse rapporti con un unico cliente, si verserebbe nell'impossibilità di procedere attraverso la ricostruzione indiretta, potendo l'Amministrazione recuperare i dati mancanti attraverso il cliente dell'impresa sottoposta a controllo.

Non solo. Se si sta procedendo al controllo di più imposte o di più anni di imposta, la *estimación indirecta* potrà trovare applicazione solo con riferimento alle imposte o agli anni per i quali si verificano le condizioni legittimanti. Per lo stesso motivo, la *estimación indirecta* potrà non estendersi a tutte le componenti della base imponibile. Ad esempio, se si dispone di un'informazione concreta su alcune

proprio artículo 50 recoge, que se caracterizan por la atribución a la Administración de un gran margen de apreciación de datos y antecedentes, así como en la utilización de los elementos indiciarios, además de la facultad de valoración de signos, índices o módulos que permitan determinar la base imponible.» (Fundamento de Derecho 5.º)»; negli stessi termini la Resolución TEAC de 28 de febrero de 2008 (R.G. 2699/2006; Referencia NORMACEF: NFJ028817): «Que, en el presente caso, si bien la existencia de omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas constituye un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de la LGT, no obstante la existencia de este supuesto no es suficiente para la aplicación inmediata del régimen de estimación indirecta sino que es doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos que también es necesario que dichas anomalías impidan o dificulten gravemente la posibilidad de determinar las bases imponibles de forma directa; Que, por lo que se refiere al expediente que nos ocupa y según se desprende de las actuaciones que obran en este Tribunal, la Inspección no acudió a la aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación de bases, por cuanto en el presente caso, y según se desprende de las actuaciones, se ha estimado que la información contenida en la documentación y justificantes aportados, permitió a la Inspección la posibilidad de efectuar la comprobación del rendimiento de la actividad en régimen de estimación directa sin acudir al régimen subsidiario de estimación indirecta».

componenti (le entrate) e non su altre (le uscite), il calcolo estimativo si effettuerà solo con riguardo a quelle sconosciute.

Ciò non significa che, nelle more di un controllo effettuato a differenti fini di imposta o per diverse annualità, la presenza di una condizione legittimante generale e totalizzante, quale ad es. la mancanza di documentazione contabile, potrà assumere diverso peso nella legittimazione all'utilizzo del metodo de la *estimación indirecta*. Se, infatti, l'Amministrazione decidesse, in presenza di uguale condizione, di utilizzare per la ricostruzione del volume IVA il metodo indiretto e per la determinazione dell'*Impuesto sobre Sociedades* il metodo diretto, tale scelta solleverebbe dubbi in merito alla reale impossibilità di ricostruzione diretta della seconda, con la conseguenza di indebolire inesorabilmente le difese dell'Amministrazione chiamata a giustificare il proprio operato in giudizio³⁷⁶.

Tanto è che l'articolo 158 della LGT, che disciplina gli aspetti procedurali, obbliga l'Amministrazione a motivare sui presupposti

³⁷⁶ Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sentencia núm. 242/2012 de 9 marzo JUR 2012\125457: «La recurrente, como fundamento de su pretensión impugnatoria, recuerda a la Sala que la controversia actual tiene su origen en las actuaciones de comprobación e investigación de los ejercicios 2002 y 2003 por el Impuesto sobre Sociedades y por el IVA. El acta por el primero de los tributos citado fue firmada en conformidad, pues la Inspección de los Tributos consideró que, dada la pérdida de la documentación contable, la única forma posible de determinar la base imponible del impuesto era la de aplicar el régimen de estimación indirecta de bases. Ahora bien, con respecto al IVA se llegó a una solución contraria y practicó la estimación directa, eliminado totalmente las cuotas de IVA soportado en la estimación de bienes y servicios consignadas en las autoliquidaciones, modelo 300, durante los ejercicios 2002 y 2003... Lo cierto es que, en el presente caso, la Administración aplica la estimación indirecta de bases en un tributo y la directa en otro en unas circunstancias que son sustancialmente las mismas y, además, sin dudar de la existencia de las operaciones, por lo que la Sala entiende que ello no es conforme a derecho. Si la ausencia de documentación supuso, en un caso, la aplicación del régimen estimación indirecta no está debidamente justificado su no utilización en el otro tributo, en perjuicio del administrado. La estimación del recurso respecto a la liquidación lleva consigo igual consecuencia por lo que se refiere a la sanción».

(dell'art. 53 LGT) e sulle ragioni che l'hanno portata ad utilizzare tale metodo (da leggersi come sull'impossibilità dell'utilizzo degli altri metodi).

Una questione che potrebbe nascere attiene alla quantificazione dello sforzo richiesto o della diligenza nella ricerca di elementi da parte dell'Amministrazione ai fini della legittimazione all'utilizzo del metodo. Generalmente si ritiene che l'Amministrazione debba istruire in modo adeguato la pratica, richiedendo dati a terzi o consultando i conti bancari. Tuttavia la dottrina ammette anche che, essendo il soggetto passivo il principale responsabile del suo destino, non si potrà richiedere all'Amministrazione un impegno eccessivo come quello di ricostruire analiticamente il fatturato nel caso in cui il soggetto abbia numerosi clienti privati o abbia effettuato molte operazioni, magari singolarmente di basso importo che non permetterebbero una proiezione significativa ai fini del risultato finale³⁷⁷.

Lo stesso art. 53 della LGT stabilisce i criteri per determinare la base imponibile che potranno essere anche usati congiuntamente:

- il riferimento a dati o elementi antecedenti disponibili (ad es. le dichiarazioni degli anni precedenti);
- l'uso di elementi che conducono indirettamente all'esistenza di attività e di ricavi, nonché del reddito, di vendite, di costi e di rendimenti *normali* del settore economico di interesse;

³⁷⁷JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 611 – 612: «No obstante, debe tenerse presente que no cabe exigir a la Inspección unos esfuerzos denodados cuando, como demuestran las causas habilitantes, el primer y principal responsable de la aplicación del régimen de estimación objetiva es el sujeto pasivo que ha incumplido con sus obligaciones contables y registrales. Aunque esta es una cuestión a examinar caso por caso, con carácter general, siempre que haya existido una actividad inquisitiva relevante, más allá del mero requerir al contribuyente y reiterar el requerimiento, una y otra vez, o incluso, cuando tras un requerimiento se haya dejado constancia de la razón por la que una actividad inquisitiva no permitirá superar las deficiencias contables (por ejemplo, cuando la mayoría de clientes sean particulares o las operaciones de importe muy bajo, que no permitan obtener una muestra significativa de la actividad de la empresa a través de las imputaciones en las declaraciones informativas) se podrá aplicar la estimación indirecta».

- l'utilizzo di grandezze, indici, moduli o dati che ricorrono negli *obligados tributarios* o che si possono supporre simili o equivalenti³⁷⁸.

Ci si chiede se l'elenco sia tassativo e se i criteri debbano applicarsi nell'ordine in cui compaiono. In realtà come è stato rilevato, l'enunciazione lascia aperto un numero infinito di combinazioni tanto che la stessa classificazione di elenco aperto o chiuso perderebbe di senso³⁷⁹. Sull'ordine, nonostante non vi siano indicazioni legislative a riguardo, nella pratica viene data precedenza all'utilizzo degli elementi che implicano un minor grado di *estimación* e un maggior coinvolgimento dei dati del soggetto stesso. Ne è esempio la ricostruzione delle vendite attraverso gli acquisti utilizzando il margine di rendimento realizzato nell'anno precedente dallo stesso soggetto, anziché quello medio del settore³⁸⁰.

³⁷⁸ Sui criteri di determinazione dell'imponibile ed, in generale sul procedimento, si veda JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *op. cit.*, 847 ss.; JAVIER PÉREZ ARRAIZ, *op. cit.*, 312 ss.

³⁷⁹ JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *op. cit.*, 612.

³⁸⁰ E' stato anche rilevato che la ricostruzione debba avvicinarsi quanto più possibile al risultato che sarebbe stato raggiunto con il metodo ordinario. Si veda Resolución TEAC de 4 de diciembre de 2008 (R.G. 1765/2006; Referencia NORMACEF: NFJ031519): «Este Tribunal tiene ya declarado en numerosas resoluciones anteriores, en cuanto a la aplicación del sistema de estimación indirecta que para una correcta aplicación de los preceptos mencionados, el procedimiento de estimación indirecta debe comenzar, necesariamente, por un examen del comportamiento o conducta observada por el contribuyente y de la documentación presentada por el mismo, con la finalidad de precisar si se dan los supuestos de hecho exigidos por el citado artículo 50, y una vez verificada y justificada la existencia de tales presupuestos debe procederse, en las mismas actuaciones inspectoras a la aplicación del régimen subsidiario mediante la estimación de la indicada base imponible aplicando los medios probatorios autorizados por la Ley. Esta estimación no debe coincidir obligatoriamente con la que resultaría de aplicar otros regímenes existentes; no obstante, ha de aproximarse, lo más posible, al volumen de ingresos que se hubiera fijado en el caso de aplicar un régimen normal de determinación, constituyendo el único procedimiento para determinar la base en aquellos sujetos pasivos que hayan incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que no permitan comprobar, en

Si ricorda che l'utilizzo della *estimación indirecta* é possibile solo all'interno del procedimento *inspector*, poiché presuppone la competenza a reperire dati che difficilmente possono richiedere altri organi. Tale assunto è confermato dal fatto che l'articolo 158 della LGT, che descrive gli aspetti procedurali, è inserito nel *Capítulo IV, la Inspección tributaria*, del *Título III*, della stessa LGT³⁸¹.

In conclusione può osservarsi che il giudizio sulla legittimazione all'utilizzo della *estimación indirecta* debba essere fatto in termini di ragionevolezza e, anche, di buona fede: l'Amministrazione non potrà farne uso qualora sia stata nella possibilità materiale di rinvenire i dati del contribuente e allo stesso modo il contribuente non potrà dolersi dell'utilizzo del metodo tutte le volte in cui, inadempiendo al dovere di tenere una contabilità ordinata e di conservare i documenti contabili, abbia messo l'Amministrazione nelle condizioni di compiere un'istruttoria troppo gravosa.

Ciò poiché, come riconosciuto dalla dottrina maggioritaria, *l'estimación indirecta* non ha alcun intento punitivo ma é un metodo necessario nel caso di mancata collaborazione del contribuente. Con essa non si vuole sanzionare il contribuente per i suoi inadempimenti, bensí «establecer la base imponible de aquellos que no hayan cumplido con sus obligaciones, o no lo hayan hecho correctamente, lo que permitirá calcular la deuda tributaria de dichos sujetos»³⁸². Quello

función del soporte registral contable y de archivo, los rendimientos objeto de imposición».

³⁸¹ Ciononostante, l'articolo 168 della legge IVA (LIVA) prevede la possibilità di addivenire ad una liquidazione provvisoria *de oficio* (possibile nel procedimento di *gestión tributaria*) nell'ipotesi in cui non sia stata presentata la dichiarazione.

³⁸² Così ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO, LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL, *op. cit.*, 48 ss. Negli stessi termini si veda VICTORIA EUGENIA COMARROS VILLANUEVA, *Algunas consideraciones acerca de la naturaleza jurídica de la estimación indirecta de bases imponibles*, in *Revista española de Derecho Financiero*, Editorial Civitas, SA, Madrid, 2011, 151, 777, la quale afferma che: «nos hallamos ante un método de determinación de bases imponibles que, como bien se sabe, trata de suplir la falta de colaboración del sujeto pasivo en la fijación de los elementos relevantes para la cuantificación del impuesto. Sin embargo, aquella inseguridad, provocada por el propio interesado, ni puede derivar en un resultado deliberadamente

che la dottrina sottolinea è che *la estimación indirecta* dovrebbe determinare l'importo reale dell'obbligazione senza perseguire la fissazione di una base imponibile differente e, quindi, più elevata di quella che verrebbe stabilita dall'*estimación directa u objetiva*.

D'altro canto non può comunque sottacersi che tali affermazioni potrebbero stridere fisiologicamente con la natura approssimativa di tale metodo. A ben pensarci, l'utilizzo del termine *estimación*, proprio in questo contesto a differenza degli altri ove viene utilizzato indifferentemente anche per indicare il metodo *directo e objetivo*, rende bene l'idea del risultato a cui l'Amministrazione tende, così come osservato in dottrina: «El termino “estimación” es muy expresivo de la naturaleza de este método: “estimar” significa valorar, evaluar, tasar algo de una manera aproximada, no exacta. Se estima una cosa (un peso, una distancia, etc.) cuando no se puede medir con precisión»³⁸³.

gravoso para el mismo ni puede suponer un “mal menor” para el sujeto, en el sentido de que las bases fijadas por este método constituyan una lejana representación de la realidad de su situación. La estimación tiene necesariamente que perseguir la aproximación a los datos reales del sujeto, a sabiendas de que éstos no se pueden alcanzar». E' stato anche osservato che poiché in qualche modo il metodo potrebbe tendere a rafforzare la posizione dell'Amministrazione e sminuire in un certo senso quella dell'interessato, occorre che i poteri della prima siano ben normati, limitandone la discrezionalità: così JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Prólogo* al libro di A. GENOVA GALVAN, *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, 1985, 20, ove si legge che: «un ordenamiento que quiera respetar tanto el derecho de la Administración como el del administrado a una correcta aplicación de los tributos no puede dejar su utilización al libre arbitrio de la Administración. Ni puede conceder a la Administración que utiliza este procedimiento exceptional poderes tales que de hecho signifiquen una absoluta libertad a la hora de fijar la base».

³⁸³ Così CARLOS PALAO TABOADA, *Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*, in *Hacienda Pública Española*, 1982, 79, 17. Negli stessi termini VICTORIA EUGENIA COMARROS VILLANUEVA, *op. cit.*, 788-789 ove afferma che «Estimar, apreciar, evaluar, valorar, sono términos que hacen referencias a la determinación de un precio o un valor, como una cualidad de un objeto que no se puede determinar con exactitud».

Appare indubbio che tra i metodi stabiliti dall'art. 50 della LGT vi siano mezzi di prova che hanno una natura molto distinta. Così, per esempio, mentre ne *la estimación directa* si utilizzano mezzi di prova diretti, che permettono una definizione esatta della base imponibile, ne *la estimación objetiva e indirecta* si rinuncia a stabilire con esattezza la base imponibile a favore di una stima che, ancorché non prescinda totalmente dalla realtà individuale dell'obbligato - proprio perchè il risultato dovrà essere verosimile - ben potrebbe discostarsi da quello ottenuto con il metodo diretto. Il fine è quello di perseguire un'approssimazione della base reale prescindendo dal *principio de exactitud*. Sacrificare questo principio significa, da altro lato, poter perseguirne altri: *el principio de eficacia*, che legittima l'Amministrazione a *estimar* una base quando il contribuente non si presenta collaborativo o non può essere stabilita con altro metodo ed *el principio de comodidad*, che si estrinseca nella possibilità per l'Amministrazione di usare dati estranei al contribuente.

Nonostante queste approssimazioni, la base imponibile non potrà in nessun modo essere fissata in forma discrezionale dall'Amministrazione perchè si verificherebbe la violazione del principio di riserva di legge³⁸⁴.

4.3. *La proroga "sanzionatoria" dell'istruttoria tributaria*

La condotta non collaborativa del contribuente interferisce nelle dinamiche temporali del procedimento. Per meglio comprenderne i

³⁸⁴ JAVIER PÉREZ ARRAIZ, *op. cit.*, 297 ss., in particolare 309, ove si afferma che «El legislador otorga a la Administración gran libertad para seleccionar los medios técnicos que le permitan cuantificar la obligación tributaria. Ahora bien, esto en nignun caso debe suponer una especie de cheque en blanco para la Administración, es decir, la Administración, a falta de medios directos, deberá acudir a medios indirectos, pero en todo momento la Administración deberá tener en cuenta la idoneidad del medio seleccionado y el fin para el cual tiene atribuidas las potestades... Además la Administración tributaria no podrá aplicar la estimación indirecta de forma indiscriminada, sino que en todo caso su aplicación deberá estar motivada suficientemente, debiéndose justificar la imposibilidad de aplicar otro método».

riflessi, occorre spendere preliminarmente alcune considerazioni sulle norme che regolano la durata del procedimento e le interferenze con la prescrizione del diritto dell'Amministrazione³⁸⁵.

L'art. 104 della LGT prevede che il termine massimo entro cui l'Amministrazione deve notificare il provvedimento (*la resolución de un procedimiento*) sia stabilito, in misura non superiore a sei mesi, dalla corrispondente *normativa reguladora* del procedimento, salvo il caso in cui una norma avente rango di legge o la normativa comunitaria prevedano un termine maggiore. Tuttavia, nel caso del procedimento di ispezione - *las actuaciones inspectoras* - è previsto per legge dallo stesso articolo 150 della LGT un termine superiore generale pari a 12 mesi, estensibile di ulteriori 12 mesi in presenza di determinati requisiti.

Il termine decorre, nei procedimenti iniziati di ufficio, dalla data di notificazione del *acuerdo administrativo de inicio*; nei procedimenti

³⁸⁵ In generale sugli effetti della prescrizione si veda anche RAMÓN FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en la nueva Ley General Tributaria*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, cit., Vol. I, 869 ss. ed in particolare ove a pag. 881 tratta delle obbligazioni formali che si prescrivono una volta prescritta l'obbligazione materiale a cui si riferiscono ex art. 70, comma 1 della LGT. Fanno eccezione i *deberes de información de tercerio* per i quali tale regola non sarà operativa, anche perché di solito il terzo ignora se sia verificata la prescrizione o se vi sia stata interruzione, e quindi, per tale ragione, il comma 2 dell'art. 70 stabilisce che ci si rimette al termine più lungo della normativa *mercantil* (ad esempio sei anni per conservare la contabilità) o al termine di prescrizione tributaria della obbligazione materiale senza computare possibili interruzioni.

Ancora sulla prescrizione, l'autore precisa che si ritiene rilevante da parte del contribuente il dovere di giustificare i dati, relativi a esercizi ormai non più passibili di controllo, che abbiano rilevanza rispetto ad altre obbligazioni non prescritte, come ad esempio il prezzo di acquisto rispetto a future ammortamenti, ex comma 2 dell'art. 70. Si tratta, a suo avviso, di un adempimento eccessivo che si mitiga con la possibilità ex comma 4 dell'art. 106 LGT di giustificare quote compensate o deduzioni con la mera presentazione della dichiarazione o autoliquidazione dalla quale risultino. Tuttavia, sembrerebbe comunque obbligatorio conservare anche la contabilità e i supporti documentali relativi.

iniziati a istanza dell'interessato, dalla data di protocollo del documento presentato.

Vi sono motivi di interruzione o di dilazione del procedimento per causa non imputabile all'Amministrazione, disciplinati dagli articoli 103 e 104 del RGT.

Il contribuente ha il diritto, in base all'art. 93 del RGT, di conoscere lo stato di computo del termine nonché di dette interruzioni o sospensioni.

Le cause di interruzione disciplinate dall'art. 103 del RGT sono tassative:

- richiesta di dati, informazioni o valutazioni ad altri organi o unità amministrative o ad amministrazioni nazionali o straniere;
- rimessione al pubblico ministero o alla giurisdizione competente degli indizi di reato;
- proposizione alla *Comisión consultiva* di una questione su conflitti di norme tributarie; dipendenza della determinazione delle obbligazioni tributarie da decisioni del giudice penale;
- causa di forza maggiore che obbliga l'Amministrazione a interrompere le sue attività;
- conflitto di competenza con la *Comunidades Autónomas* dinanzi alla *Juntas Arbitrales*.

L'articolo 104 del RGT adotta, invece, una formulazione aperta che comprende le cause più frequenti di dilazione del termine per circostanze non imputabili all'Amministrazione, alle quali potranno aggiungersene altre che andranno debitamente motivate. Tra le tante si rammenta il ritardo del contribuente nel comparire o nel trasmettere documenti e informazioni; la produzione da parte del contribuente di nuovi documenti e prove dopo che sia già stato esperito *el trámite de audiencia* o *le alegaciones*; la concessione da parte dell'Amministrazione di eventuali proroghe anche con riferimento all'inizio delle attività; la paralizzazione del procedimento iniziato a istanza di parte dovuta al mancato espletamento da parte del contribuente di adempimenti indispensabili all'Amministrazione per poter adottare la decisione finale, quali ad esempio la produzione di documenti; la presentazione da parte del contribuente di dichiarazioni, comunicazioni di dati, richieste di rimborso, complementari o sostitutive di quelle presentate anteriormente.

In assenza di norme specifiche relative ad un particolare procedimento, la mancata notificazione di una decisione espressa avrà come conseguenza quanto stabilito dai commi 3 e 4 dell'art. 104 della LGT. Il primo si riferisce ai procedimenti iniziati su istanza di parte e stabilisce che, in linea generale, il silenzio abbia effetto di silenzio-assenso, tranne nel caso dell'esercizio del diritto di petizione (art. 29 CE) e dei procedimenti di impugnazione di atti e disposizioni per i quali il silenzio avrà sempre contenuto negativo o di rifiuto. Per i procedimenti iniziati d'ufficio, la mancata adozione di un provvedimento espresso nei termini produrrà *assenso o conferma*, per i procedimenti dai quali potrebbe derivare il riconoscimento o la costituzione di diritti o di altre situazioni giuridiche individuali favorevoli; *caducazione* del procedimento stesso per quelli suscettibili di provocare effetti negativi o di gravame (inteso come recupero fiscale) nel contribuente, nei casi previsti dalla legge³⁸⁶.

La caducazione deve essere dichiarata d'ufficio o su istanza dell'interessato, ordinando l'archiviazione della pratica. Essa comporta quella che viene chiamata "*desaparición jurídica*" del procedimento, ma non del diritto che potrà esercitarsi in un nuovo procedimento, sempre che non sia trascorso il termine di prescrizione.

In altre parole l'estinzione del procedimento non produce, per sé sola, la prescrizione del diritto dell'Amministrazione tributaria. Ciononostante le attività realizzate nel procedimento caducato non avranno un effetto interruttivo del computo del termine di prescrizione, né varranno come *requerimientos administrativos*, vale a dire come contestazioni o comunicazioni di inizio controllo dalle quali discenderebbe l'impossibilità per il contribuente di regolarizzare la propria posizione tramite l'applicazione del *recargos ex* articolo 27 della LGT. Inoltre i pagamenti effettuati dal contribuente nel corso di tale periodo saranno considerati spontanei e sarà quindi impedita l'applicazione di interessi e sanzioni.

Le operazioni realizzate dall'Amministrazione nel corso del procedimento caducato, così come i documenti e gli altri elementi di prova dei quali è entrata in possesso, conservano validità ed efficacia

³⁸⁶ Sugli effetti del superamento del termine massimo di durata del procedimento, si legga RAFAEL URTASUN AMANN, *La prescripción en la Ley General Tributaria*, in *Estudios Jurídicos cit.*, Vol. I, 860 ss.

probatoria per altri procedimenti in corso o futuri, sia nei confronti dello stesso sia nei confronti di altro *obligado tributario*.

Compiuta questa breve e generale rassegna, ai fini qui di interesse, si sottolinea come il comportamento non collaborativo del contribuente che produce in ritardo o in modo incompleto la documentazione potrà generare un effetto di dilazione del procedimento, che avrà la conseguenza di prolungare la prescrizione del diritto dell'Amministrazione³⁸⁷.

Per ottenere tale effetto è tuttavia necessario, come affermato da costante giurisprudenza, che venga fissato chiaramente un termine per la *aportación de la documentación requerida* e che si avverta l'interessato che l'adempimento tardivo o incompleto potrà determinare una dilazione della durata del procedimento³⁸⁸. La documentazione richiesta dovrà, poi, essere rilevante ai fini del controllo e di tenuta obbligatoria per legge³⁸⁹. Inoltre, tale precetto dovrà essere interpretato alla luce del principio di proporzionalità, in base al quale l'inottemperanza di richieste di documentazione particolarmente complesse non potrà produrre dilazione qualora il termine concesso sia materialmente inidoneo a consentire un agevole assolvimento³⁹⁰.

Ci si potrebbe domandare se rilevi, ai fini di cui si discute, anche la mancata collaborazione del terzo e cioè se un eventuale ritardo del terzo possa sospendere il termine del procedimento. Una risposta positiva sarebbe sicuramente penalizzante per il soggetto contribuente.

In realtà occorre considerare la questione dal lato di *tutela* dell'Amministrazione e verificare se la richiesta a terzi di informazioni integri il presupposto per l'interruzione del termine del procedimento al pari, ad esempio, delle richieste dati, informazioni o

³⁸⁷ Audiencia Nacional (AN), sentencia de 27 de mayo de 2010 (JT 2010, 687). Per una disamina delle principali cause di dilazione si segnala JUAN CALVO VÉRGEZ, *La incidencia de las dilaciones «por causa no imputable a la administración tributaria» en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras*, in *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2012, 6, 163-173.

³⁸⁸ TSJ. de Aragón, Sentencia de 14 de febrero de 2005 (JT 2005, 1200).

³⁸⁹ Audiencia Nacional (AN), sentencia de 12 de marzo de 2009 (JT 2009, 740)

³⁹⁰ Audiencia Nacional (AN), sentencia de 11 de febrero de 2010 (JT 2010, 117) e sentencia de 13 de julio de 2009 (PROV 2009, 340755).

valutazioni ad altri organi o unità amministrative o ad amministrazioni nazionali o straniere disciplinate dall'art. 103 LGT. A tal riguardo può osservarsi che la norma sembrerebbe propendere per valorizzare la sola *petición institucional de datos*, anche se ormai da tempo la giurisprudenza accoglie l'interruzione anche in presenza di richieste a terzi purché ricorrano le seguenti condizioni:

- il *requerimiento de información* abbia incidenza diretta nel procedimento che interrompe (una sorta di stretto nesso di causalità);
- il soggetto controllato sia a conoscenza della richiesta a terzi;
- le operazioni di *obtención de información* abbiano un termine massimo di svolgimento, onde evitare che vengano effettuate a soli scopi dilatori³⁹¹.

³⁹¹ *Ex multis*, TEAC, 9 de julio de 1998 (JT 1998,1662)

Bibliografia

- AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971.
- AA.VV., *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, a cura di U. ALLEGRETTI, A. ORSI BATTAGLINI, D. SORACE, Rimini, 1987.
- AA.VV. *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006.
- AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011.
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomi II e IV, Padova, 2011.
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012.
- AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012.
- AA.VV., *Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013.
- ALBANELLO C., *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 388.
- ALBERTINI F.V., *Produzione dei documenti e integrazione dei motivi*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011, 401.
- AMATUCCI A., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 703.
- AMATUCCI A., *Le dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2000, 30, 2181.
- AMATUCCI A., *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 214.
- BASILAVECCHIA M., *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 233.

- BASILAVECCHIA M., *Emersione (diretta o indiretta) degli imponibili*, in *Corr. trib.*, 2012, 1, 40.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013.
- BATISTONI FERRARA F., *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1623.
- BATISTONI FERRARA F., voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *DI, Disc. priv., Sez. comm., Vol. X*, Torino, 1994, 296.
- BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995.
- BATISTONI FERRARA F. – BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006.
- BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, Padova, 2005.
- BENATTI F., *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1986, 947.
- BENVENUTI F., *Contraddittorio*, Milano, 1961.
- BENVENUTI F., *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975, 818.
- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965.
- BORIA P., *Gli obblighi formali del contribuente*, in *Av.Vv., Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013, 553.
- BORIA P., *La dichiarazione tributaria*, in *AA.Vv., Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013, 571.
- BRUZZONE M., *Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco*, in *Corr. trib.*, 2001, 1385.
- CAPACCIOLI E., *Diritto e processo: scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978.
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007.
- CARTABIA M., *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge n. 241 del 1990 alla luce dei principi comunitari*, Milano, 1991.
- CERULI IRELLI V., *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2011.
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010.
- CIARCIA A.R., *Il ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria*, in *R.T.D.T.*, 2012, 3, 559.
- CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005.

COGNETTI S., *Normative sul procedimento, regole di garanzia ed efficienza*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1990, 126.

COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002.

COLLI VIGNARELLI A., *Ambito di operatività dei poteri istruttori del giudice tributario (e connesso problema della prova e dell'onere della prova) in alcune sentenze della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 11, 1191.

COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 501.

COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, 6, 1685.

COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, *Rass. trib.*, 2012, 2, 453.

COMELLI A., *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731.

COMELLI A., *Commento all'art. 7*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, 74.

COMELLI A., *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 8, 637.

COMOGLIO L.P., *Istruzione probatoria e poteri del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 73.

CONSOLO C., *Profili nuovi: il valore orientativo, piuttosto che probatorio, delle risultanze di prove orali acquisite nell'istruttoria penale ed il ruolo centrale conservato in tale ipotesi dalla istruttoria tributaria*, in *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, 837.

CORSO G., *L'attività amministrativa*, Torino, 1999.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729.

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale dell'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 229.

DELLA VALLE E., *Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 587.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000.

DE MITA E., *Ricordo di Enzo Capaccioli*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 11.

FALSITTA G., *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971, 85.

FALSITTA G., *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in *Giur. comm.*, 1976, 329.

FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico Allorio*, 1988, II, 1793.

FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in AA.V.V., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2008, 45.

FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1047.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2012.

FANNI M., *Le "dichiarazioni sostitutive di atto notorio" nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, 1361.

FANNI M., *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2011, 109.

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

- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 138.
- FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in AA.VV., *Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013, 397.
- FANTOZZI A., *L'accertamento*, in AA.VV., *Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013, 533.
- FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, 433.
- FERRARA R., *Introduzione al diritto amministrativo*, Roma-Bari, 2008.
- FIorentino S., *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese da terzi in processi verbali di constatazione*, in *Rass. trib.*, 1998, 5, 1430.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- GAFFURI G., *Diritto tributario*, Padova, 2012.
- GALETTA D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998.
- GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Padova, 1970.
- GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, 1999, 536.
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, I, 11.
- GALLO G. – GALLO S., *Le visite fiscali. Poteri e limiti*, Padova, 2000.
- GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione: concetto e problemi*, Milano, 1939.
- GIANONCELLI S., *Il nuovo reato di false esibizioni documentali e false comunicazioni al Fisco*, in *Rass. trib.*, 2013, 1, 177.
- GIARETTA L., *Le preclusioni derivanti dal "rifiuto" di esibire libri, registri e documenti. Una lettura del dato normativo "costituzionalmente orientata"*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 654.
- GLENDI C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 947.
- GLENDI C., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1985, 593.
- GLENDI C., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1117.

GLENDI C., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, 9, 741.

GLENDI C., *Nuova disciplina del processo civile di cognizione e processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, 36, 2954.

GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 216.

LA ROSA S., *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1263.

LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763.

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803.

LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236.

LA SCALA A.E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 1, 90.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Roma, 2001.

MANDÒ G., *Ancora sull'autorizzazione del Procuratore della repubblica ex art. 52, comma 2, DPR n. 633/1972*, in *Rass. trib.*, 1985, 827.

MANDRIOLI C., *Corso di Diritto Processuale Civile*, Vol. II, Torino, 2012.

MANGANARO F., *Il principio di buona fede*, Napoli, 1995.

MANZON E., *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 1134.

MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993.

MARCHESELLI A., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, 74, II, 438.

MARCHESELLI A., *L'efficacia probatoria dei dati bancari e delle dichiarazioni di terzi*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, 10, 991.

MARCHESELLI A., *Contraddittorio e parità delle armi per un giusto processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2006, 695.

MARCHESELLI A., *Asimmetrie nel diritto alla “prova” tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. trib.*, 2007, 643.

MARCHESELLI A., *L’esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi*, *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1115.

MARCHESELLI A., *Affidamento (nel diritto tributario)*, voce *Agg. del Digesto. Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, Torino, 2008, 1.

MARCHESELLI A., *Presunzioni a catena e probabilità: la Corte di Cassazione tra miti e paradossi della prova tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 6.

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

MARCHESELLI A., *Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello*, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2695.

MARCHESELLI A., *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 83.

MARCHESELLI A., *Contraddittorio e accertamenti bancari: i principi costituzionali e comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, 4, 1211.

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale dell’ordinamento comunitario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210.

MARCHESELLI A., *Il principio di buona fede e le preclusioni per i documenti sottratti alla verifica*, in *Corr. trib.*, 2010, 1, 53.

MARCHESELLI A., *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in *periodico Giust. trib.*, 2010, 1, 1.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010.

MARCHESELLI A., *L’indeffettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 22, 2010, 1776.

MARCHESELLI A., *«Lista Falciani»: le prove illecite sono utilizzabili nell’accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011, 47, 3910.

MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell’istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 82, I, 1.

- MARCHESELLI A., *Preclusioni e sanzioni tributarie per contribuente e commercialista che non collaborano con il fisco*, in *Corr. trib.*, 2012, 7, 474.
- MARCHESELLI A., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012.
- MARCHESELLI A., *Obbligo di collaborare con il fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?*, in *Corr. trib.*, 2012, 33, 2533.
- MARCHESELLI A., MARELLO E., *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. it.*, 2011, 4, 967.
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.
- MARELLO E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 2, 280.
- MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.
- MARONGIU G. – MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- MASTROGIACOMO E., *I reati comuni commissibili dal contribuente durante i controlli fiscali amministrativi*, in *Il Fisco*, 2006, 20, 3138.
- MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011.
- MENTI F., *Utilizzo delle dichiarazioni dei terzi nell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 956.
- MENTI F., *L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, V, 1039.
- MENTI F., *L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 225.
- MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970.
- MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto Tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2013, 615.
- MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264.
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 620.

- MICHELI G.A., *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 525.
- MICHELI G.A., *Opere minori, Vol. II*, Milano, 1982, 305.
- MONDINI F., *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, 880.
- MORBIDELLI G., *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005, Vol. I, 553.
- MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- MOSCHETTI F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837.
- MOSCHETTI F., *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, 5.
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.
- MULEO S., *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. Trib.*, 2002, 6, 1989.
- MULEO S., *E' ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in *Corr. trib.*, 2010, 10, 475.
- MULEO S., Art. 52, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo IV, Padova, 2011, 483.
- MUTTI P., voce *Segreto professionale*, in *Dig. Pen.*, Vol. XIII, Torino, 1997, 125.
- NIGRO M., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, 5.
- NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.
- PABUSA A., *Procedimento amministrativo e interessi sociali*, Torino, 1988.
- PASTORI G., *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, in AA.VV., *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, a cura

- di U. ALLEGRETTI, A. ORSI BATTAGLINI, D. SORACE, Rimini, 1987, 805.
- PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.
- PERRONE L., *Discrezionalità amministrativa (diritto trib)*, in AA.VV. *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, III, 2004.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in memoria di G.A. MICHELI*, Napoli, 2010, 81.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto* in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 215.
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, 44.
- PICCIAREDDA F., *La collaborazione tra cittadino ed amministrazione locale nella fase di attuazione del tributo. Il contraddittorio nella fase di acquisizione delle prove*, in *Riv. trib. loc.*, 2003, 53.
- PIERRO M., *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 352.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.
- PISANI M., *Accertamento induttivo illegittimo se basato su elementi relativi a un diverso periodo d'imposta*, in *Corr. trib.*, 2008, 7, 560.
- PISTOLESI F., *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 29, 2360.
- PORCARO G., *Riflessioni sulla partecipazione dei privati all'accertamento*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1997, 1022.
- QUATTROCCHI A., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 253.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, 569.

- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2011.
- RENDA A., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 95.
- RUSSO P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, II, 567.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Milano, 2002.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario - il processo tributario*, Milano, 2005.
- SALVATI A., *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 572.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato alla accertamento (nelle imposte sul reddito e nell'IVA)*, Padova, 1990.
- SALVINI L., *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 28.
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13.
- SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3570.
- SANDULLI A., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1978.
- SANDULLI A., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998.
- SANTAMARIA B., *I poteri ispettivi della polizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, II, 970.
- SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 1996.
- SANTAMARIA B., *Accessi, ispezioni e verifiche (dir. trib.)*, in *Enc. Giur.*, I, Roma, 1999, 1-2.
- SANTAMARIA B., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000.
- SCHIAVOLIN R., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, 550.
- SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 913.

- SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanza penali*, Milano, 1994.
- SCHIAVOLIN R., *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 910.
- SCHIAVOLIN R., *Le prove*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 1998, 475.
- SCHLESINGER P. – TORRENTE A., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2011.
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, *Rass. trib.*, 2012, 2.
- SERRANÒ M.V., *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 321.
- STUFANATO S., *La tutela del contribuente nelle indagini finanziarie*, Milano, 1997.
- TARULLO S., *Il principio di collaborazione procedimentale*, Torino, 2008.
- TESAURO F., *La prova nel processo tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2000, I, 73.
- TESAURO F., *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 2000, Agg., 575.
- TESAURO F., *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Atti del Convegno Acquisizione di conoscenza e utilizzabilità nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, 11 aprile 2002, Messina.
- TESAURO F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 4, 962.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Vol. 1, Parte generale*, Milano, 2011.
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1137.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013.
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2013.

TOMA G. D., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Milano, 2012.

TOSI L., *Riflessi amministrativi e penali del «rifiuto di esibizione» di cui all'art. 52 del D.P.R. 633 del 1972*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 477.

TOSI L., *"Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 761.

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009.

TRIVELLIN M., *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo*, in *Rass. trib.*, 2012, 736.

TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012.

TUNDO F., *Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2013, 16, 1265.

TUNDO F., *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. trib.*, 2013, 5 ss.

TURCHI A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.

TURCHI A., *In tema di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, 2194.

VANZ G., *L'autorizzazione del capo ufficio Iva per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, I, 296.

VANZ G., *Art. 32*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo II, Padova, 2011, 179.

VANZ G., *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, 1143.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario - Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007.

VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione*, Padova, 2011.

VIGNOLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni come rimedio agli squilibri processuali derivanti dal divieto di prova testimoniale*, in *Rass. trib.*, 2003, 4, 1411.

VIRGA P., *Istituzioni di diritto costituzionale*, Palermo, 1961.

VIRGA P., *Diritto Amministrativo. I principi*, Milano, 1989.

VIOTTO A., *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 2, 53.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002.

ZANOTTI M., «*Nemo tenetur se detegere: profili sostanziali*», in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1989, 174.

Contributi spagnoli in ordine di citazione

MARTA VILLAR EZCURRA, ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, CÉSAR ALBIÑANA CILVETI, PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2008, Vol. I y II.

MARÍA BUEYO DÍEZ JALÓN, *Los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones Tributarias*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2008, Vol. I, 589.

ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ, *Información y asistencia al contribuyente en la LGT. Desarrollo reglamentario futuro*, in *Carta Tributaria*, 2007, 10.

JOSÉ MANUEL DE BRUNES IBARRA, *La información y asistencia al contribuyente en la ley general tributaria y en su desarrollo reglamentario*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana, Instituto de Estudios Fiscales*, Vol. I, 725.

JUAN MANUEL, BARQUERO ESTEVAN, *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002.

ELISA DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, ANTONIO FERNÁNDEZ CUEVAS, MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, *El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE, JAVIER BAS SORIA, FAUSTINO MOYA CALATAYUD, *Estudio Concordado y Sistemático de la Ley General Tributaria y su Normativa de Desarrollo*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ, *La Obtención de Información Tributaria*, Elcano, Aranzadi, 2001.

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992.

MARIA TERESA SOLER ROCH, *Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, 1980, 25, 12.

ROSA GALAPERO FLORES, *Obligaciones tributarias accesorias: interés de demora; recargos por declaración extemporánea y recargos del periodo ejecutivo*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, 4.

JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR, *En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios*, in *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2010, 4, 33.

PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.

JOSE RAMON RUIZ GARCÍA, *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988.

JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010.

JAVIER MARÍA TELLO BELLOSILLO, *Las obligaciones de información de las entidades financieras y el control tributario: hacia un modelo informativo común*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, Vol. I, 369.

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, *Reclamaciones y recursos tributarios*, Pamplona, Aranzadi, 1997.

LUIS MOCHÓN LÓPEZ, *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Madrid, Marcial Pons, 1995.

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La Revisión de Oficio en la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004.

JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo reglamento de gestión, inspección y aplicación de los tributos*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, Vol. I , 1159.

CECILIO GÓMEZ GONZALVO, *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, McGraw Hill, Madrid, 1998.

JUAN ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992.

FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL, *Legalidad de la infracción tributaria*, Dykinson, Madrid, 1999.

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE, *Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi parafr. I (Presentación)*, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2006.

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Procedimiento de comprobación y métodos de determinación de la base imponible: la estimación indirecta*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2011, 151, 811.

JAVIER PÉREZ ARRAIZ, *La estimación indirecta de la base imponible en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945)*, *General Tributaria*, in *Revista española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, 2005, 126, 301.

ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO, LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL, *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2000.

VICTORIA EUGENIA COMARROS VILLANUEVA, *Algunas consideraciones acerca de la naturaleza jurídica de la estimación indirecta de bases imposables*, in *Revista española de Derecho Financiero*, Editorial Civitas, SA, Madrid, 2011, 151, 777.

JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Prólogo* al libro di A. GENOVA GALVAN, *La estimación indirecta*, Tecnos, Madris, 1985, 20.

CARLOS PALAO TABOADA, *Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*, in *Hacienda Pública Española*, 1982, 79, 17.

RAMÓN FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en la nueva Ley General Tributaria*, in *Estudios Jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, Vol. I, 869.

RAFAEL URTASUN AMANN, *La prescripción en la Ley General Tributaria*, in *Estudios Jurídicos cit.*, Vol. I, 860.