

## CONTENZIOSO

### ***Le prove irritualmente acquisite non valgono nel processo tributario***

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

## LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >



Anzitutto si rammenta che il **Comando Generale della Guardia di Finanza**, nella circolare 1/1998 (protocollo n. 360000 del 20.10.1998 - Volume I - Potestà e metodologia dei controlli), qualifica la **verifica fiscale** come: *“un’indagine di polizia amministrativa finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie, qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto”*.

Sotto il **profilo soggettivo**, le **ispezioni tributarie** possono riguardare la **generalità dei contribuenti** (persona fisica, giuridica, società di persone o ente), che a vario titolo svolgono **un’attività** in relazione alla quale le **norme tributarie o finanziarie pongono precise disposizioni**, la cui inosservanza viene sanzionata in via **amministrativa** (ex D.Lgs. 471/1997) o, talvolta, anche in **ambito penale tributario** (ex D.Lgs. 74/2000).

Avuto riguardo alle **garanzie del soggetto economico ispezionato**, con la L. 212/2000, recante **disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente**, il legislatore ha introdotto **particolari regole** da osservare nel **corso dei controlli fiscali**, a partire dalla fase di accesso presso i locali del contribuente, con il quale **prende formalmente avvio la verifica fiscale**.

Nello specifico, per **espressa disposizione normativa**, l'[articolo 52, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), richiamato dall'[articolo 33, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), nonché dall'[articolo 35 L. 4/1929](#), conferisce ai funzionari dell’Amministrazione finanziaria la facoltà di **“entrare”** in un determinato luogo ove il contribuente esercita un’attività commerciale, agricola, artistica o professionale, anche senza il preventivo consenso del soggetto che ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi un controllo fiscale.

Come noto, l'[articolo 12 L. 212/2000](#) prevede i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a **verifiche fiscali**.

In particolare, quando si **avvia una verifica fiscale**, i funzionari dell'Amministrazione finanziaria devono:

- esibire al contribuente ispezionato la propria **tessera personale di riconoscimento**;
- consegnare allo stesso, ovvero al soggetto che in quel momento lo sostituisce, copia del c.d. **provvedimento autorizzativo che legittima l'accesso (ordine di accesso/foglio di servizio)**;
- comunicare lo **scopo della visita** invitando il contribuente, ovvero chi lo sostituisce, ad **esibire tutti i registri, libri e documenti la cui tenuta è obbligatoria** ([articolo 14 e ss. D.P.R. 600/1973](#));
- illustrare al contribuente **gli obblighi ed i diritti** sanciti dalla L. 212/2000;
- invitare il contribuente ad **assistere alle operazioni di verifica**, ovvero a farsi **rappresentare da persona di fiducia** (es. un **avvocato**, ovvero **il proprio consulente fiscale**);
- **redigere il processo verbale di verifica**, ovvero l'atto amministrativo che reca i presupposti giuridici che legittimano l'esercizio del potere di accesso, **nonché le motivazioni dell'effettuazione del controllo fiscale**.

In merito giova ricordare che il potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, è subordinato alla sussistenza di **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**.

Di conseguenza, l'accesso presso la sede del contribuente può essere effettuato solo quando lo stesso sia necessario per **ricercare le prove, anche extracontabili, di eventuali violazioni tributarie**.

In merito, a **titolo meramente esemplificativo**, si citano alcuni casi in cui l'accesso presso la sede della società può essere giustificato dalla **necessità di esperire particolari rilevazioni contabili o extracontabili**, quali:

- **l'effettuazione delle giacenze di magazzino**;
- **identificazione del personale dipendente (con contestuale contrasto al lavoro sommerso)**;
- **esecuzione di riscontri materiali** (es. la **rilevazione della consistenza di cassa, il riscontro dei cespiti ammortizzabili**);
- **acquisizione della documentazione extra-contabile** (es. appunti manoscritti, file informatici etc.).

Con **particolare riferimento alla documentazione irruzialmente acquisita al processo tributario**, si cita l'interessante e recente intervento diramato dalla **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza a SS.UU. n. 24918 del 18.08.2022](#), nella quale gli Ermellini **hanno assunto una posizione rigorosa a favore del contribuente ispezionato**.

Occorre premettere che i giudici di merito **avevano accolto il ricorso ed annullato l'avviso di**

**accertamento per mancanza di sottoscrizione del processo verbale di constatazione da parte del legale rappresentante della società, che non era stato presente alle operazioni di verifica, nonché per violazione dell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), non essendo stato rispettato il termine dilatorio dei 60 giorni tra la notificazione del processo verbale di constatazione e l'inoltro dell'avviso di accertamento impugnato.**

I giudici di piazza Cavour hanno **confermato la tesi espressa nel merito**, rilevando che:

- considerato che il verbale **non era stato sottoscritto dal liquidatore**, ma dall'**ex amministratore della società** e **non era stato notificato al legale rappresentante immediatamente**, ma solo in seguito, unitamente all'**avviso di accertamento**, **non era mai iniziato a decorrere il termine dilatorio di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#)** ;
- la **successiva allegazione** del verbale **all'avviso di accertamento notificato al liquidatore**, in qualità di legale rappresentante della contribuente, **non ha certamente sanato la mancata concessione di detto termine** che, come noto, **inizia a decorrere solo dal rilascio di copia del verbale di constatazione**.

In definitiva, l'**inosservanza del termine** dilatorio dei 60 giorni previsto dalla Legge, valutata anche la **mancata specificazione delle ragioni di urgenza**, ha determinato di per sé l'**illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus***, posto che **"detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva"** (ex multis cfr. **Corte di cassazione SS.UU. n. 18184/2013**).