

# RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

Vol. XXIII - Febbraio 2013

2

DIRETTA DA

MAURO BEGHIN - PIETRO BORIA - GASPARE FALSITTA  
AUGUSTO FANTOZZI - ANDREA FEDELE - GUGLIELMO FRANSONI  
SALVATORE LA ROSA - MARCO MICCINESI - FRANCESCO MOSCHETTI  
PASQUALE RUSSO - ROBERTO SCHIAVOLIN - GIUSEPPE ZIZZO

## *Si segnalano all'attenzione del lettore*

La stabile organizzazione  
*di Augusto Fantozzi*

L'acquisizione dei crediti tributari all'attivo fallimentare  
*di Lorenzo del Federico*

La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria (nota a Corte costituzionale n. 272/2012)  
*di Francesco d'Ayala Valva*

Il regime di tassazione dei fondi immobiliari, con particolare riguardo ai partecipanti "non istituzionali" titolari di quote qualificate  
*di Mauro Trivellin*

La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente  
*di Antonio Viotto*



GIUFFRÈ EDITORE

© Giuffrè Editore - Copia riservata all'autore

## INDICI

### DOTTRINA

#### **Enrico Altieri**

Prime impressioni sulla giurisdizione del giudice amministrativo in materia di aiuti di Stato ..... I, 197

#### **Vincenzo Cardone - Fabrizio Pontieri**

L'incidenza dell'illiquidità dell'impresa sui reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del D.Lgs. n. 74/2000 ..... III, 19

#### **Francesco d'Ayala Valva**

La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria (nota a Corte costituzionale n. 272/2012) ..... II, 82

#### **Lorenzo del Federico**

L'acquisizione dei crediti tributari all'attivo fallimentare ..... I, 113

#### **Augusto Fantozzi**

La stabile organizzazione ..... I, 99

#### **Domenico Antonio Multari**

La Corte di Giustizia nel caso "*Diego della Valle (C-380/11)*" si pronuncia ancora su una fattispecie di migrazione fiscale societaria (nota a Corte Giust. Ue, sez. IV, causa C-383/11/2012) ..... IV, 32

#### **Francesco Nanetti**

I profili fiscali del *matching credit* secondo la Cassazione (nota a Cass., sez. trib., n. 7355/2012) ..... V, 10

#### **Roberto Succio (\*)**

Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità (nota a Corte costituzionale n. 272/2012) ..... II, 102

#### **Mauro Trivellin**

Il regime di tassazione dei fondi immobiliari, con particolare riguardo ai partecipanti "non istituzionali" titolari di quote qualificate ..... I, 157

#### **Antonio Viotto**

La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente ..... I, 203

#### **Rubrica di diritto penale tributario**

a cura di **Ivo Caraccioli** ..... III, 19

## La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente (1)

L'art. 12, comma 5, dello Statuto fissa un limite temporale massimo alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, rafforzando le garanzie ed i diritti del soggetto sottoposto a verifica ed attenuando l'impatto dell'esercizio dei poteri istruttori sulle libertà inviolabili e costituzionalmente garantite. Nel presente lavoro, una volta approfondito il contenuto della citata disposizione e definita la sua collocazione sistematica, si individueranno le conseguenze della violazione di detto limite di permanenza sul successivo provvedimento impositivo.

*Article 12, paragraph 5, of the "Statute" sets a maximum time limit to stay at the headquarters of the taxpayer, strengthening the guarantees and rights of the person subjected to verification and mitigating the impact of the exercise of powers of investigation on constitutionally guaranteed liberties. In the present paper, it will be evaluated the content of that provision, defined its systematic position, and identified the consequences of violation of the mentioned time limit.*

SOMMARIO: **1.** L'art. 12, comma 5, dello Statuto. - **2.** I primi dubbi e la novella apportata dal legislatore. - **3.** La collocazione sistematica della disciplina sulla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente. - **4.** Le conseguenze della violazione dei limiti di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente. - **5.** Le norme che consentono di utilizzare dati e notizie comunque raccolti.

**1.** *L'art. 12, comma 5, dello Statuto.* - Un argomento che è stato oggetto di particolare dibattito nella recente produzione tributaria è quello legato alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, alla luce sia dell'impulso dato dall'art. 12 dello Statuto sia della delicatezza delle connesse questioni di ordine sistematico (2) che si innestano

---

(1) Articolo destinato agli scritti in onore del prof. Parlato.

(2) Del resto, come rileva A. PARLATO, *Relazione di sintesi sul tema "Lo Statuto del contribuente"*, in Riv. Guardia fin., 2002, 2144, lo Statuto "è espressione di equilibri e disequilibri, di sintesi e di compromessi, che attengono ad una pluralità di tecniche legislative non sempre fra loro convergenti, ma spesso fra loro conflittuali, che caratterizzano il nostro sistema".

nell'ampio tema dell'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'amministrazione finanziaria (3).

Come noto, la citata disposizione ha regolato la materia, fissando un limite di trenta giorni – prorogabili di ulteriori trenta giorni – alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.

Di recente, poi, il legislatore (con l'art. 7, comma 2, del DL n. 70/2011, convertito dall'art. 1, comma 1, legge 12 luglio 2011, n. 106) ha ridotto a quindici giorni – prorogabili di ulteriori quindici giorni, nell'arco di non più di un trimestre – la permanenza dei verificatori presso la sede di particolari categorie di contribuenti e, segnatamente, delle “imprese in contabilità semplificata” e dei “lavoratori autonomi”.

Inoltre, una volta terminata la verifica, con la redazione del relativo processo verbale di constatazione, i verificatori hanno il potere di tornare presso la sede del contribuente al fine di esaminare le eventuali osservazioni e richieste formulate da quest'ultimo ai sensi del comma 7 dello stesso art. 12, ovvero per altre specifiche ragioni (4).

Si tratta, come si illustrerà nel prosieguo, di regole che vanno a completare le disposizioni che disciplinano gli accessi, le ispezioni e le verifiche (artt. 33 del DPR n. 600/1973 e 52 del DPR n. 633/1972, rispettivamente per le imposte dirette e per l'imposta sul valore aggiunto), al fine di rafforzare le garanzie ed i diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale presso la propria sede, attraverso la limitazione della discrezionalità degli organi di controllo in ordine alla scelta dei poteri e alle modalità del loro utilizzo durante tale fase istruttoria, con l'auspicio di attenuare l'impatto di detti poteri sulle libertà inviolabili e costituzionalmente garantite del contribuente.

---

(3) Tema che, va da sé, è particolarmente delicato, anche alla luce dell'ampiezza della discrezionalità lasciata all'amministrazione finanziaria nello svolgimento dell'attività di controllo, ampiezza già oggetto di critica in dottrina: vd. F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1992, 655 ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 129 ss.

(4) In ogni caso, è richiesto il previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, talché è necessario che il capo dell'ufficio rilasci una nuova autorizzazione indicando lo scopo del nuovo accesso, con la specificazione delle ragioni che lo hanno determinato (sul punto sia consentito il rinvio a A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2002, 93). Può costituire una specifica ragione per il ritorno dei verificatori, per esempio, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che possono condurre all'emanazione di avvisi integrativi o modificativi ai sensi dell'art. 43 DPR n. 600/1973 (I. SUSANNA in A. Fantozzi - A. FEDELE, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 666).

Mi riferisco, in particolare, alla libertà domiciliare, di cui all'art. 14 Cost., ed alla libertà di iniziativa economica, di cui all'art. 41 Cost.

Il citato art. 12, tuttavia, ha da subito portato alla formazione di rilevanti dubbi in ordine al suo significato ed al suo impatto sulla successiva attività accertativa: ed è proprio su tali argomenti che ci si soffermerà nel prosieguo.

**2. I primi dubbi e la novella apportata dal legislatore.** - La disposizione in argomento, nella sua formulazione originaria, prevedeva solamente che “la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio” e che “gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni”.

I primi dubbi sollevati a proposito di tale norma hanno riguardato le modalità di computo dei trenta giorni a disposizione dell'amministrazione finanziaria. In particolare, ci si è interrogati in ordine alla necessità di considerare i trenta giorni come giorni consecutivi o come giorni complessivi di effettiva permanenza presso la sede del contribuente (5).

Tali dubbi sono stati fugati con l'introduzione – ad opera del citato art. 7, comma 2, del DL n. 70/2011 – di un nuovo periodo nel corpo del comma 5 dell'art. 12.

La novella, oltre ad aver ridotto i tempi di permanenza presso particolari soggetti di minore dimensione (6), precisa che, ai fini del compu-

---

(5) Secondo un orientamento, condiviso anche dall'amministrazione finanziaria, il termine “permanenza” impiegato nell'originario comma 5 dell'art. 12 dello Statuto doveva essere riferito ai *giorni effettivi di presenza dei verificatori* sul luogo. Secondo un'interpretazione accolta da parte della giurisprudenza, invece, era necessario riferirsi all'*intera durata della verifica*, ossia al lasso di tempo che intercorre tra l'inizio e la fine della verifica, con il computo di tutti i trenta (o sessanta) giorni lavorativi e consecutivi (vd. Comm. trib. reg. Torino, sez. XXXIII, 16 aprile 2009, n. 26; Comm. trib. reg. Milano, sez. L, 19 marzo 2008, n. 12; Comm. trib. prov. Terni, sez. II, 16 dicembre 2009, n. 141), senza alcuna sospensione, anche in caso di accessi posti in essere ad intervalli temporali.

(6) Come detto, è stato aggiunto un periodo che stabilisce un dimezzamento dei tempi di permanenza previsti dal primo periodo del comma 5 dell'art. 12 dello Statuto: i giorni di permanenza vengono ridotti a quindici, prorogabili al massimo per ulteriori

to dei giorni lavorativi di permanenza, si debbano considerare solamente i giorni di “effettiva presenza” degli operatori (7), espressione che individua i giorni in cui i verificatori si trovano fisicamente presso i locali del contribuente, superando così buona parte dei dubbi prodotti dall’imprecisa formulazione originaria del comma 5 (8).

**3. La collocazione sistematica della disciplina sulla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.** - Ciò posto, è possibile chiarire che la fissazione di un tempo massimo alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non regola e non incide – se non indirettamente – sulla durata dell’intera attività istruttoria o sulla durata del cd. procedimento di accertamento.

Alla luce della testé descritta modifica apportata all’art. 12, infatti, la durata dell’indagine può essere ben più lunga dei quindici/trenta/sessanta giorni fissati dalla norma, potendo la stessa verifica (9) essere effettuata in giorni non continuativi.

---

quindici giorni, nel caso di verifiche presso la sede delle imprese in contabilità semplificata e dei lavoratori autonomi.

(7) Giova segnalare che l’originaria formulazione della novella contenuta nel DL n. 70/2011 era più esplicita sul punto in quanto, dopo aver introdotto la regola del dimezzamento dei tempi di permanenza per le imprese in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi, stabiliva che “anche in tali casi” ai fini del computo dei giorni di permanenza dovessero computarsi quelli di permanenza effettiva. La novella pareva tuttavia dare per scontato ciò che invece non lo era (come sopra si è visto), vale a dire che per gli altri soggetti fosse già chiaro che il computo dovesse riguardare solo i giorni di permanenza effettiva. Con la conversione in legge del decreto, anche il testo della novella è stato modificato: la congiunzione “anche” è stata sostituita con la locuzione “in entrambi i casi” la quale, pur potendo essere lessicalmente riferita ai casi delle imprese in contabilità semplificata e dei lavoratori autonomi – che sono i due casi cui si riferisce il periodo immediatamente precedente –, in realtà sembra preferibilmente riferibile ai casi delle imprese in contabilità semplificata e dei lavoratori autonomi, da un lato, e degli altri contribuenti, dall’altro, per evitare di creare discriminazioni difficilmente giustificabili tra le categorie di contribuenti.

(8) Rimane tuttavia da chiarire un aspetto, vale a dire se la “effettiva presenza” possa dirsi realizzata anche nel caso in cui i verificatori, pur non essendo personalmente presenti, facciano “sentire la loro presenza” – anche in senso fisico – in altro modo, ad esempio, mantenendo sotto sequestro la documentazione oggetto di controllo in una stanza del contribuente e rendendo tale locale inaccessibile e inutilizzabile, non essendovi dubbi che, anche in simili circostanze, la libertà domiciliare subisce una compressione che non può dirsi estranea alla *ratio* della disposizione.

(9) Da intendersi come attività di controllo sul posto, presso i locali del contribuente.

A questo proposito merita di essere aperta una parentesi per dar conto di un'altra novità introdotta dal menzionato art. 7 del DL n. 70/2010.

Come si è accennato, la novella ha inserito nel corpo dell'art. 12, comma 5, una disposizione che prevede il dimezzamento dei tempi di permanenza dei verificatori (quindici giorni, prorogabili al massimo per altri quindici), applicabile nei soli casi in cui la verifica riguardi particolari categorie di contribuenti, vale a dire, le "imprese in contabilità semplificata" e i "lavoratori autonomi".

Si tratta, in sostanza, da un lato, delle imprese di cui all'art. 18 del DPR n. 600/1973, vale a dire – giusta il rinvio operato all'art. 13, comma 1, lett. c) e d), dello stesso decreto – le società in nome collettivo ed equiparate e le persone fisiche esercenti imprese commerciali che non superano i limiti di ricavi indicati nel medesimo art. 18 (10); e, dall'altro lato, dei soggetti esercenti arti e professioni da cui derivano redditi di lavoro autonomo ex art. 53 del Tuir (11).

La novella si colloca in una linea di coerenza con le enunciazioni "programmatiche" elencate nel comma 1 dell'art. 7 del DL n. 70/2010, retoricamente dirette a ridurre il peso della burocrazia che incombe sulle imprese, e dovrebbe trovare la sua giustificazione nella tendenziale minore complessità che la verifica dovrebbe avere in ragione delle minori dimensioni del contribuente sottoposto a controllo (12).

Non è immediatamente comprensibile, però, la ragione che ha indotto il legislatore ad introdurre – solo con riferimento a queste due categorie di contribuenti – un ulteriore limite temporale attraverso la precisazione che i quindici giorni lavorativi debbono essere "contenuti nell'arco di non più di un trimestre", da cui risulta che il periodo di permanenza può essere scaglionato in "sotto-periodi" di durata inferiore ai

---

(10) Limiti che sono stati innalzati dallo stesso art. 7, comma 2, lett. m), del DL n. 70/2011.

(11) In tal senso mi sembra dovrebbe essere intesa l'espressione – di stampo giornalistico – "lavoratori autonomi" utilizzata dal legislatore per individuare una categoria di contribuenti da accomunare alle "imprese in contabilità semplificata", per quanto concerne l'applicazione dei termini ridotti, e da contrapporre alle altre imprese, rispetto alle quali continuano ad operare i termini originariamente stabiliti dall'art. 12, comma 5.

(12) Si tratta, in realtà, di una giustificazione tutt'altro che convincente, sia perché anche le imprese di minori dimensioni potrebbero essere implicate in attività evasive complesse e difficili da individuare, sia perché nessun limite dimensionale viene posto con riferimento alla galassia dei "lavoratori autonomi", la quale comprende sia il piccolo professionista sia il grande studio con articolazioni internazionali.

quindici giorni, ma che, in ogni caso, la verifica *in loco* deve concludersi entro tre mesi da quando è iniziata.

La novella è certamente ispirata a condivisibili esigenze di porre un limite alla prassi dei verificatori di spezzettare i periodi di permanenza nei locali ed implicitamente rende ragione di quanto in precedenza segnalato, vale a dire che la compressione della sfera delle libertà domiciliare ed economica si realizza non solo con la presenza personale ma anche per effetto dell'esistenza stessa di un'attività di verifica che coinvolga i locali del contribuente.

Se così è, tuttavia, non sembra molto ragionevole la restrizione di tale ulteriore garanzia a due sole categorie di contribuenti, non potendosi neppure invocare il parametro della tendenziale minore complessità della verifica, il quale parametro, dal punto di vista logico, non esclude che un arco temporale, in cui deve essere collocato il periodo di effettiva permanenza, vada fissato anche per gli altri contribuenti (13).

In ogni caso, anche l'opportuna introduzione di questo ulteriore requisito temporale, se vale a fissare un limite alla durata della verifica presso i locali di certi contribuenti, non risolve il problema della limitazione della durata dell'indagine – e, più in generale, dell'istruttoria – nemmeno per i contribuenti di minori dimensioni, ben potendo il controllo proseguire presso gli uffici dell'amministrazione una volta decorsi i termini ora indicati.

A ciò si aggiunga che lo stesso legislatore stabilisce che la verifica *in loco* possa essere ripetuta per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente o per altre specifiche ragioni, talché, sebbene sia previsto un limite alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, resta fermo che l'indagine può comunque avere una durata complessiva non predeterminabile, se non indirettamente in considerazione dell'esigenza di rispettare i termini decadenziali nell'emissione del successivo accertamento.

Quella sui giorni di permanenza dei verificatori, dunque, non è una norma che regola in senso stretto la durata della fase dell'istruttoria: essa, piuttosto, è focalizzata sulla disciplina delle verifiche all'interno di locali privati e, segnatamente, sui profili di tutela del contribuente ri-

---

(13) In altri termini, anche per le verifiche che riguardano i contribuenti "ordinari" – possiamo dire, tendenzialmente più complesse – si pongono le stesse esigenze di circoscrivere sotto il profilo temporale la durata delle verifiche, sicché sarebbe stato ragionevole che un arco temporale (magari semestrale, per mantenere le proporzioni) venisse fissato anche per queste, al fine di evitare discriminazioni poco ragionevoli.



spetto all'esercizio dei poteri d'indagine da parte dell'amministrazione finanziaria, in linea con l'art. 14 e con l'art. 41 Cost.

Tale valenza, oltre ad emergere dal contenuto della norma, mi sembra possa essere confermata se ci si concentra sul contesto nel quale essa è stata inserita.

È, infatti, assai significativo che la previsione di cui si tratta sia collocata all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, nell'ambito di una disposizione rubricata "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali".

Quanto detto vale a maggior ragione se si volge l'attenzione alle altre disposizioni contenute nell'art. 12.

Lo stesso art. 12, infatti, prevede che l'esercizio del potere di verifica presso la sede dell'attività del contribuente sia subordinato alla sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo (in linea con le esigenze di tutela di diritti costituzionalmente rilevanti quali la libertà di domicilio e la libertà di iniziativa economica), indirizzando così la decisione in ordine alla scelta di quali poteri utilizzare, imponendo di valutare la possibilità di condurre le verifiche fiscali mediante mezzi istruttori meno intrusivi della sfera delle libertà del contribuente (quali inviti, questionari, ecc.) e limitando le indagini sul posto ai soli casi in cui non si ritenga possibile reperire gli elementi necessari a perseguire i risultati della verifica con strumenti diversi e meno invasivi (14).

Inoltre, a norma dell'art. 12 gli accessi si debbono svolgere, di regola, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività, dovendosi i soggetti controllori adeguare alle regole di apertura proprie di ogni esercizio (15). Si tratta di una regola coerente con la previsione – contenuta nell'art. 12, comma 1 – secondo cui i verificatori devono agire in modo da arrecare il minor disagio possibile allo svolgimento delle attività e delle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

Ed ancora, il comma 2 dell'art. 12 riconosce uno specifico diritto di

---

(14) In argomento vd. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, 2002, 127 ss.; I. SUSANNA in A. Fantozzi-A. FEDELE, *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 650 ss., secondo i quali la *ratio* di tale disposizione risulta in linea con il principio di proporzionalità degli strumenti rispetto ai fini, finalizzato a bilanciare le libertà fondamentali con i canoni dell'efficienza e dell'efficacia dell'agire amministrativo, corollari dei principi costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento ex art. 97 Cost.

(15) Dovrebbe perciò ritenersi abrogato l'art. 35 della legge n. 4/1929, in base al quale era possibile svolgere verifiche fiscali anche al di fuori dell'ordinario orario di lavoro (in tal senso vd. I. SUSANNA in A. Fantozzi-A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 653).

informazione, in forza del quale il contribuente deve essere edotto delle ragioni che hanno giustificato la verifica e del suo oggetto, nonché della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria ed ai diritti e agli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

Non è tutto: l'analisi dei documenti reperiti presso la sede del contribuente durante gli accessi – che, nella normalità dei casi, avviene presso la sede medesima – può essere svolta, su richiesta del contribuente, presso l'ufficio dei verificatori o quello del professionista che lo assiste.

Infine, al contribuente è riconosciuta la possibilità di partecipare alla verifica ed al procedimento di accertamento. Da un lato, il comma 4 dell'art. 12 dispone l'obbligo a carico dei verificatori di riportare nei processi verbali di verifica le osservazioni e i rilievi del contribuente e del suo difensore. Dall'altro lato, l'ultimo comma impone agli uffici accertatori di attendere sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione redatto a chiusura della verifica prima di emettere l'avviso di accertamento, al fine di garantire al contribuente il diritto di presentare osservazioni e richieste.

Dal descritto quadro normativo e della collocazione della regola sulla permanenza dei verificatori nei locali del contribuente si può dunque pervenire alla conclusione che il comma 5 dell'art. 12 costituisce un completamento delle norme che dettano garanzie a favore dei soggetti che subiscono l'esercizio di poteri istruttori da parte dell'amministrazione finanziaria (16).

Il citato comma 5, cioè, grazie alla fissazione di un numero massimo di giorni di permanenza presso la sede del contribuente, contribuisce a creare un bilanciamento alle norme che attribuiscono all'amministrazione il potere di accedere presso la sede del contribuente comprimendo il diritto di quest'ultimo, costituzionalmente garantito, all'inviolabilità del domicilio e al libero esercizio dell'attività economica.

In quest'ottica si inquadra anche la possibilità di proroga della permanenza, la quale si configura come una deroga alla regola dei giorni di presenza fisica, in quanto limitata nel tempo (quindici/trenta giorni), subordinata al verificarsi di un preciso presupposto (“casi di particolare complessità dell'indagine”) la cui individuazione compete al dirigente dell'ufficio, sul quale, peraltro, incombe un obbligo di puntuale motiva-

---

(16) Sicché la disposizione non può essere depotenziata al rango di norma meramente organizzativa, come parrebbe invece ventilare la giurisprudenza qui di seguito criticata.

zione. Dunque, la proroga della permanenza è circondata da cautele e garanzie ulteriori rispetto a quelle che riguardano la decisione di effettuare indagini presso la sede del contribuente (di cui si è detto sopra) che ben si comprendono alla luce della rilevanza dei diritti che la norma intende salvaguardare pur senza penalizzare l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Come si vedrà tra breve, da tale caratterizzazione dell'art. 12, comma 5, come norma di bilanciamento tra interessi contrapposti potranno esser fatti discendere corollari di grande rilievo.

**4. Le conseguenze della violazione dei limiti di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.** - Chiarito il significato da attribuire al comma 5 dell'art. 12 dello Statuto e chiarita la sua collocazione sistematica, un punto di centrale importanza e particolarmente delicato rimane quello legato alle conseguenze dell'eventuale violazione dei limiti temporali di permanenza stabiliti dal legislatore.

A tal proposito giova premettere che, come sovente accade in ambito tributario, la norma in esame nulla dice sul punto.

Proprio questa circostanza è stata valorizzata dall'amministrazione finanziaria per sostenere che la violazione dei termini di cui si tratta si risolverebbe in una mera irregolarità che non determinerebbe l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, né influirebbe sulla legittimità dell'avviso di accertamento fondato sull'attività istruttoria illegittimamente posta in essere.

Tale posizione, peraltro, è stata sposata da un recente pronuncia della Corte di cassazione, che ha valorizzato proprio l'assenza di "una norma sanzionatoria che renda invalidi gli atti compiuti, ovvero ... che determini, in conseguenza della scadenza del termine, la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo della amministrazione finanziaria" (17).

---

(17) Più precisamente, la Suprema Corte, nella sentenza 22 settembre 2011, n. 19338, ha affermato che: "alla eventuale violazione del termine di permanenza non siano ricollegate dalla legge le conseguenze (inutilizzabilità delle prove raccolte; nullità degli atti di accertamento compiuti) ... come è dato agevolmente evincere dalla mancanza di una siffatta norma sanzionatoria e dalla compiuta disciplina dettata dalla legge n. 212/2000 con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione. In tali ipotesi – tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica – il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12 comma 4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12 comma 6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13 comma 6)".

Queste argomentazioni, però, sono tutt'altro che pacifiche.

Prima di ogni altra cosa, sembra errato muovere dal presupposto che la violazione, nell'ambito della fase istruttoria, di una norma da parte degli uffici finanziari o degli organi verificatori non possa comportare la illegittimità del conseguente provvedimento – conclusivo di quella fase istruttoria e basato sugli esiti della stessa – se non nei casi in cui la illegittimità o la nullità siano espressamente previste dal legislatore.

Ed invero, sebbene si tratti di un tema assai dibattuto – non solo in dottrina ma anche in seno alla giurisprudenza della Suprema Corte – la illegittimità dell'avviso di accertamento può ben essere ricollegata a fattispecie non espressamente previste dal legislatore, specie laddove le violazioni perpetrate nel corso della fase istruttoria abbiano riguardato disposizioni poste a presidio di diritti del contribuente costituzionalmente garantiti ovvero di interessi considerati meritevoli di particolare tutela da parte del legislatore (18).

---

Precedentemente, la stessa Corte di cassazione, nella sentenza 19 giugno 2001, n. 8344, aveva affermato che “La violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti. Si pensi al caso in cui, nel corso di una verifica fiscale, vengano acquisiti elementi determinanti ai fini dell'accertamento, soltanto il trentunesimo (o sessantunesimo) giorno lavorativo dall'inizio della verifica stessa, in violazione del precetto di cui all'art. 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Non esiste, cioè, nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio è stato introdotto nel “nuovo” codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (vd. art. 191 c.p.p.). L'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Il fatto che talune violazioni non comportano la sanzione specifica della inutilizzabilità degli elementi irritalmente acquisiti, non significa che la violazione sia priva di conseguenze e che, quindi, la norma sia *tamquam non esset*. In casi del genere, infatti, le conseguenze sanzionatorie ricadono direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale. Non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita. Questo ne dovrà rispondere nelle sedi competenti, mentre la prova non subisce gli effetti della illegittimità, come conseguenza necessaria dalla eventuale illiceità della acquisizione. Si tratta di due diversi profili (uno soggettivo e l'altro oggettivo) che non vanno confusi”. Per un ulteriore caso in cui la Corte di cassazione ha affermato che, in mancanza di un'espressa previsione di nullità, la violazione da parte degli Uffici finanziari di norme di legge nell'ambito dell'attività istruttoria non dovrebbe comportare la nullità del conseguente avviso di accertamento vd. l'ordinanza 18 luglio 2008, n. 19875, relativa alla notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

(18) In effetti, giova ricordare che l'acquisizione delle conoscenze da parte dell'am-

D'altro canto, è noto che nel processo tributario trova applicazione il principio della tutela differita, in base al quale i singoli atti ispettivi an-

ministrazione finanziaria deve avvenire mediante atti tipici, allorquando si tratti di comprimere la sfera dei diritti di libertà costituzionalmente garantiti come inviolabili. Sul punto giova richiamare la sentenza della Corte costituzionale 18 febbraio 1992, n. 51, che ha dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento alle disposizioni che consentono alla Guardia di finanza, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, di utilizzare e trasmettere agli uffici delle imposte, anche in deroga al cd. segreto bancario, documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri e facoltà di polizia giudiziaria e valutaria. Ebbene, in tale occasione la Corte costituzionale per giustificare costituzionalmente la deroga al cd. segreto bancario ha fatto leva proprio sulla circostanza che i poteri di acquisizione dei dati bancari, essendo esercitati all'interno di un *iter* stabilito dalla legge, non potevano essere impiegati in modo arbitrario ed indiscriminato. La Corte, in particolare, si è soffermata sul contenuto della direttiva contenuta nell'art. 10, n. 12, legge n. 825/1971 (in forza del quale era prevista "l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti") evidenziano che essa "vincola il legislatore delegato a conformare i rapporti tra le imprese bancarie e i poteri di accertamento propri dell'amministrazione tributaria in modo che quest'ultima possa accedere ai dati relativi alle operazioni o ai patrimoni dei singoli clienti, tenuti riservati dalle banche, purché si tratti di ipotesi e di modalità prestabilite dalla legge. Infatti, poiché in via di principio nessun documento o nessun dato, relativo agli utenti dei servizi bancari e detenuto confidenzialmente dalle banche, può essere sottratto ai poteri di accertamento degli uffici tributari, il significato sostanziale della norma di delega ora esaminata è quello di sottoporre tali poteri al principio di legalità, di modo che questi ultimi non possano essere svolti arbitrariamente e indiscriminatamente". Sull'articolato tema del rapporto tra poteri istruttori e principio di legalità vd. I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 234, secondo cui "l'attività istruttoria (...) è disciplinata dall'ordinamento per fattispecie tipiche ed esclusive, che costituiscono, quindi, un vero e proprio *numero chiuso*, nel senso che solo in presenza di tali fattispecie possono determinarsi gli effetti che la legge ad esse ricollega". L'assunto è condiviso in modo sostanzialmente unanime dalla dottrina: per tutti, si vedano comunque, A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 204; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Id. (a cura di), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 51; P. RUSSO, *Questioni vecchie e nuove in tema di operatività del segreto bancario in materia tributaria*, in questa Rivista, 1991, I, 82; E. NUZZO, *Poteri di polizia tributaria, segreto bancario e repressione degli illeciti fiscali nella cd. "legge La Torre"*, in *Giur. comm.*, 1984, I, 522 (il quale evidenzia che "è del tutto giustificato vincolare l'ingerenza nella sfera individuale al rigoroso ossequio del principio di legalità, anche perché il concreto modo di essere dell'ordinamento positivo è tale da configurare come eccezionale simile evento, richiedendosi la sussistenza di determinati presupposti e prevedendosi specifiche modalità per azionare i poteri a mezzo dei quali viene attuata quella compressione"); R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, XI, 1995, 195; M. BERTOLISSI, *Qualche considerazione in margine a un recente dibattito su*

teriori all'emissione dell'avviso di accertamento non risultano autonomamente ed immediatamente impugnabili, dovendo il contribuente far valere i vizi di tali atti – aventi carattere endoprocedimentale, ma non meramente interno – in sede di impugnazione del conseguente avviso di accertamento (19), sicché risulta piuttosto naturale ritenere che i vizi dell'istruttoria si riverberino sul provvedimento finale e mi sembra francamente limitativo circoscrivere alla sola sfera risarcitoria la tutela garantita dall'art. 113 Cost. rispetto alla violazione subita dal contribuente (20).

In diverse occasioni, infatti, la stessa Corte di cassazione ha individuato cause di illegittimità, non solo non previste come tali dalla legge (21), ma neppure corrispondenti a obblighi espressamente imposti dal legislatore a carico dell'amministrazione finanziaria (22).

---

*“procedimenti tributari e garanzie del cittadino”*: il diritto tributario fra diritto amministrativo e diritto costituzionale, in *Rass. trib.*, 1984, I, 412-413; G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, 311.

(19) Per un primo riferimento sul punto vd. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 9 ss., il quale, peraltro, ne rileva la capacità di garantire la tutela del contribuente (“il sistema di tutela è compiuto, perché il numero chiuso degli atti impugnabili autonomamente è integrato dalla impugnabilità differita di ogni altro atto lesivo”). Non può sottacersi, tuttavia, che in dottrina sono stati sollevati diversi dubbi sull'efficacia del sistema della tutela differita: tra i molti lavori, vd. per tutti R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, II, 34 ss. In giurisprudenza, il principio della tutela differita in materia tributaria, anche con riferimento a casi di illegittimità degli atti d'indagine, è stato di recente confermato da Corte cass., SS.UU. civ., sent. 16 marzo 2009, n. 6315.

(20) Violazione che, come detto, può giungere sino alla lesione di diritti costituzionalmente garantiti.

(21) Vd., per esempio, la recente sentenza della Corte di cassazione 15 marzo 2011, n. 6088, che – affrontando il collegato tema del mancato rispetto del termine di sessanta giorni accordato dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, per produrre all'Ufficio memorie difensive – ha affermato che la violazione di detta disposizione “non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito”. In senso contrario vd. però la sentenza 14 ottobre 2011, n. 21103, secondo cui “la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla legge n. 212/2000, art. 12, comma 7, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso”.

(22) Si pensi al caso dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore, non preceduto dall'attivazione del contraddittorio (vd., tra le molte, la sentenza a SS.UU. 18 dicembre 2009, n. 26635).

Né si può dimenticare che le Sezioni Unite della Corte di cassazione, seguendo un percorso argomentativo diverso, sono giunte a statuire la inutilizzabilità ai fini accertativi degli elementi probatori acquisiti dall'amministrazione finanziaria in violazione delle prescrizioni in materia e, segnatamente, delle norme che regolano le autorizzazioni prodromiche all'accesso nell'abitazione del contribuente (23).

Si tratta di una circostanza particolarmente rilevante, poiché dette disposizioni, da un lato, non prevedono espressamente la conseguenza della nullità dell'accertamento in caso di loro violazione e, dall'altro lato, hanno dei rilevanti punti in comune con l'art. 12, comma 5, dello Statuto, poiché, come dimostrato in precedenza, anche quest'ultimo si inserisce, completandola, proprio nella disciplina delle garanzie poste a tutela del contribuente nel caso in cui l'amministrazione finanziaria eserciti poteri istruttori che vanno ad incidere sulla regola costituzionale di inviolabilità del domicilio.

Sarebbe perciò auspicabile che l'insegnamento delle Sezioni Unite della Corte di cassazione venisse sposato dalla giurisprudenza anche nel caso di verifica fiscale effettuata in contrasto con l'art. 12, comma 5, dello Statuto, e si pervenisse a considerare quanto meno inutilizzabili gli elementi acquisiti in violazione della legge e dunque infondati gli avvisi di accertamento conseguentemente emessi.

Sotto un diverso angolo visuale, poi, si potrebbe ritenere che l'attività ispettiva effettuata oltre il quindicesimo/trentesimo (o, in caso di motivata proroga, trentesimo/sessantesimo) giorno sia un'attività che, a rigore, dovrebbe essere considerata effettuata in carenza di potere.

Se, infatti, la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente *non può superare* (così testualmente stabilisce il legislatore) un determinato termine, ne discende che oltre detto termine i verificatori *non possono* (*rectius* non hanno il potere di) permanere presso la sede del contribuente.

Con la conseguenza che le risultanze di un'attività effettuata da un organo, in un quel preciso momento privo del relativo potere, non potrebbero essere poste alla base di un provvedimento legittimo, non po-

---

(23) Vd. sentenza 21 novembre 2002, n. 16424. In argomento vd. altresì Corte cass., sent. 28 luglio 2011, n. 16570, la quale evidenzia come "il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost."; nonché Corte cass., sent. 4 novembre 2008, n. 26454. in dottrina, sul punto vd. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 312-313.

tendo peraltro il vizio della carenza di potere essere derubricato a mera irregolarità formale (24).

Senza dire che, per superare il problema – sollevato dalla citata sentenza n. 19388/2011 – della mancanza di una espressa sanzione di nullità nell'art. 12, comma 5, dello Statuto, si potrebbe pur sempre obiettare (25) che l'art. 21-octies della legge n. 241/1990 qualifica come “annullabile” il provvedimento amministrativo “adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”.

Ebbene, applicando tale disposizione al caso di specie si potrebbe pervenire alla conclusione che l'avviso di accertamento fondato sulle risultanze di un'istruttoria eseguita in violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto sia quantomeno annullabile.

Vero è che il successivo comma 2 dell'art. 21-octies stabilisce che “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato” e che la sua rilevanza è assai dibattuta in ambito tributario, in particolare alla luce della circostanza che l'attività accertativa viene tendenzialmente qualificata come vincolata (26).

---

(24) Tanto più se si condivide quell'indirizzo giurisprudenziale che ha considerato nullo l'atto amministrativo posto in essere in carenza di potere: vd. Cons. Stato, sent. 27 ottobre 2005, n. 6023; 24 settembre 2004, n. 6261; 14 luglio 1999, n. 948; 13 febbraio 1998, n. 166. Anche in materia tributaria la Corte di cassazione ha affermato che “è giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass. 1983, n. 2301; 1980, n. 4277; 1977, n. 4462) che il difetto di competenza territoriale dell'Ufficio tributario che ha proceduto all'accertamento tributario comporta l'assoluta carenza di potere dell'organo amministrativo e, quindi, un vizio sostanziale e radicale dell'atto di accertamento dal quale discende la nullità assoluta di tali atti rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento tributario avente per oggetto tali atti e, quindi, anche innanzi al giudice alle Commissioni tributarie ovvero innanzi alla giurisdizione ordinaria adita dopo la pronuncia di tali organi (Cass. 1980, n. 4277 ed altre)” (così sent. 27 marzo 1987, n. 2998).

(25) Sia pure in linea per così dire subordinata rispetto alle argomentazioni sin qui esposte.

(26) Sull'argomento vd. F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. trib., 2005, 1445; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin., 2006, I, 356; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 355; L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. amm.)*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 4541 ss.; S. MULEO e R. LUPU, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/1990*, in Dialoghi dir. trib., 2005, 535.



Ora, la testé citata disposizione afferma il principio secondo cui la violazione di una norma procedimentale può portare all'annullamento del conseguente provvedimento a meno che non si possa dire con un ragionevole grado di certezza ("sia palese", dice la norma) che, in assenza di tale violazione, il contenuto dell'atto sarebbe stato analogo.

Senonché nel caso della violazione dei limiti temporali di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente – ed indipendentemente dalla natura vincolata dell'accertamento – è ragionevole ritenere che l'esercizio illegittimo dell'attività di verifica possa condurre a raccogliere elementi che, in assenza della violazione di cui si tratta, non sarebbero stati raccolti. E che, conseguentemente, in assenza della violazione dell'art. 12, comma 5, il successivo provvedimento impositivo sarebbe stato diverso da quello concretamente adottato, ovvero che non sia affatto "palese" che il contenuto dispositivo del provvedimento sarebbe stato lo stesso se la verifica presso la sede del contribuente non si fosse protratta oltre i termini di legge.

Di qui, dunque, un'ulteriore conferma dell'infondatezza della tesi secondo cui un provvedimento impositivo basato su una verifica condotta in violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto possa considerarsi legittimo.

*5. Le norme che consentono di utilizzare dati e notizie comunque raccolti.* - Né si dica che per superare le obiezioni sin qui mosse sarebbe possibile invocare la regola che consente all'amministrazione di controllare le dichiarazioni anche sulla scorta delle "informazioni di cui (gli uffici) siano comunque in possesso" (27) e di determinare il reddito d'impresa sulla base di dati e notizie "comunque raccolti o venuti a sua conoscenza" (28).

Si tratta di previsioni normative che, sebbene dettate per la fase dell'accertamento strettamente inteso, a prima vista, sembrerebbero avere effetti anche sul sistema dei poteri istruttori, nel senso che, considerate sotto il profilo meramente letterale ed avulse dal contesto in cui sono collocate, potrebbero indurre a ritenere che il legislatore abbia inteso consentire l'utilizzo di ogni elemento di cui l'amministrazione dispone, a prescindere dalle modalità di acquisizione del medesimo ed anche se ottenuto esercitando poteri non previsti o senza il rispetto delle condi-

---

(27) Cfr. art. 37, comma 1, del DPR n. 600/1973.

(28) Cfr. art. 39, comma 2, del DPR n. 600/1973 e art. 55, comma 1, del DPR n. 633/1972.

zioni stabilite dalla legge (per esempio nell'ambito di una verifica in cui i giorni di permanenza presso la sede del contribuente sono superiori ai limiti stabiliti dal legislatore) (29).

Senonché, ove fosse questa l'interpretazione che si intende seguire, bisognerebbe considerare la possibilità che le norme richiamate si pongano in contrasto con le riserve di legge assolute che sovrintendono alle intromissioni nella sfera delle libertà inviolabili, con la riserva relativa che tutela la sfera della libertà di autodeterminazione degli individui e con il principio di legalità che presidia l'azione dell'amministrazione quando questa vada ad incidere su altre posizioni giuridiche (30).

La possibilità di ottenere la pronuncia di illegittimità degli atti posti in essere in difformità dallo schema legale, d'altro canto, rappresenta un elemento essenziale per assicurare la pienezza delle garanzie volute dal costituente, nel senso che, se la Carta fondamentale pretende che le intromissioni nella sfera delle libertà siano previste e disciplinate, più o meno dettagliatamente, dal legislatore, non dovrebbe esservi lo spazio per configurare l'esistenza di "zone grigie", tra la legittimità e la violazione della legge, in cui possono sopravvivere poteri atipici, e non dovrebbe essere consentito l'utilizzo di elementi illegittimamente acquisiti.

Coerentemente con tale impostazione, la dottrina tributaria ha preferito assegnare alle citate locuzioni il significato di consentire agli uffici

---

(29) In argomento, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 189-192 ritiene che le menzionate disposizioni disvelino la volontà del legislatore di creare una "zona grigia" in cui sono utilizzabili poteri istruttori atipici.

(30) Sul punto vd. la sentenza della Corte di cassazione 14 settembre 1992, n. 10476, secondo cui "sembra evidente, da tale contesto normativo, che il legislatore, all'art. 37 autorizza gli uffici accertatori ad utilizzare, per il controllo delle dichiarazioni dei redditi, oltre che i dati regolarmente acquisiti a norma degli articoli precedenti, anche le informazioni di cui siano venuti comunque in possesso, non ha certo inteso svincolare, in tal modo, gli uffici stessi dall'obbligo di osservare quelle regole speciali già stabilite per l'acquisizione – ai fini dell'accertamento fiscale – di notizie di tipo particolare e provenienti da specifici soggetti; neppure può ritenersi, inoltre (perché ciò contraddirebbe la stessa rigorosa obbligatorietà di quelle regole), che, con tale disposizione di chiusura, il legislatore abbia inteso derogare a quei fermi principi, consentendo così agli uffici delle imposte di utilizzare anche dati che non avrebbero potuto acquisire direttamente se non nel rispetto di determinate modalità, per il solo fatto che tali dati siano stati loro trasmessi da altri soggetti". Sicché, conclude la Corte, "ogni altra forma di acquisizione dei dati utili alla rettifica delle dichiarazioni, in quanto avvenuta fuori ed oltre le condizioni consentite dalla legge, deve ritenersi illegittima per violazione del principio fondamentale di legalità posto alla base dello Stato di diritto e desumibile anche dall'art. 23 della Costituzione".

finanziari l'utilizzo degli elementi pervenuti senza che essi abbiano fatto alcunché per ottenerli, nonché degli elementi acquisiti con strumenti diversi da quelli tipizzati dal legislatore, ma pur sempre conformi al dettato legislativo (31).

Talché deve escludersi che gli elementi acquisiti a seguito di una verifica posta in essere in violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto, possano essere comunque utilizzati dagli uffici finanziari sulla base del richiamo ai citati art. 37, comma 1, del DPR n. 600/1973, art. 39, comma 2, del DPR n. 600/1973 e art. 55, comma 1, del DPR n. 633/1972.

ANTONIO VIOTTO

---

(31) In argomento, per tutti, vd. A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in Enc. giur., I, Roma, 1988, 10: "nulla esclude (...) che ove l'ufficio ottenga, al di fuori di tali poteri, dati rilevanti ai fini dell'accertamento possa porre i medesimi, purché ottenuti legittimamente, a fondamento delle rettifiche operate".