

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

GIANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE ALLE LEGGI TRIBUTARIE

Tomo I

Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente

a cura di
GASPARE FALSITTA

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
MAURO BEGHIN
GIUSEPPE BERGONZINI
ANDREA CARINCI
NICOLETTA DOLFIN
SANDRO FUCILE
ANDREA GIOVANARDI
MARCO GREGGI
MAURIZIO INTERDONATO
ROBERTO LIPPI

VALERIA MASTROIACOVO
GIUSEPPE MELIS
MARCO MICCINESI
MARIO MISCALI
DONATELLA MORANA
FRANCESCO MOSCHETTI
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO
BRUNO NICHETTI
LORENZO PAGNACCO
SILVIA PANSIERI
ANDREA PODDIGHE

MARCELLO POGGIOLI
GIANLUCA ROCCHETTI
PAOLA ROSSI
DANIELA SCANDIUZZI
ROBERTO SCHIAVOLIN
THOMAS TASSANI
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
ANTONIO VIOTTO
DAMIANO ZARDINI
GIUSEPPE ZIZZO



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Gaspare Falsitta

COLLABORATORI

Bagarotto M. E.: art. 75 e 81 Cost.; art. 119 Cost. (sez. II)

Baggio R.: art. 9 Cost.; art. 117 Cost. (sez. II); art. 119 Cost. (sez. IV)

Beghin M.: art. 7 Statuto; art. 53 Cost. (parr. IX e X; parr. da XVIII a XXII; par. LII); art. 53 Cost. (con Scandiuzzi D.: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI); art. 53 Cost. (con Muraro D.: par. XXXV e parr. da XL a XLIV); art. 53 Cost. (con Rocchetti G.: parr. XLIX e L)

Bergonzini G.: artt. 41 e 42 Cost.

Carinci A.: art. 6 Statuto (parr. VII-XII); art. 17 Statuto

Dolfin N.: art. 23 Cost. (parr. XI-XVIII)

Falsitta G.: art. 2 Cost.; art. 3 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da I a III e parr. da LIV a LVII)

Fucile S.: artt. 10 e 11 Cost.

Giovanardi A.: art. 117 Cost. (sez. I)

Greggi M.: art. 2 Statuto; art. 120 Cost.

Interdonato M.: art. 45 Cost.

Lippi R.: art. 16 Statuto

Mastroiacovo V.: art. 3 Statuto

Melis G.: art. 14 Statuto

Miccinesi M.: art. 24 Cost.

Miscali M.: art. 47 Cost.

Morana D.: art. 23 Cost. (parr. I-X)

Moschetti F.: art. 1 Statuto (con Nichetti B.)

Moschetti G.: art. 9 Statuto

Muraro D.: art. 4 Statuto; artt. 76 e 77 Cost.; art. 53 Cost. (con Beghin M.: par. XXXV e parr. da XL a XLIV)

Nichetti B.: art. 1 Statuto (con Moschetti F.)

Pagnacco L.: art. 25 Cost.

Pansieri S.: art. 10 Statuto (parr. XIV-XXIV)

Poddighe A.: artt. 102, 111 e 113 Cost.

Poggioli M.: artt. 13 e 15 Statuto; artt. 43, 44, 69 e 84 Cost.

Rocchetti G.: art. 53 Cost. (con Beghin M.: parr. XLIX e L)

Rossi P.: art. 28 Cost.

Scandiuzzi D.: art. 53 Cost. (con Beghin M.: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI)

Schiavolin R.: art. 5 Statuto; art. 6 Statuto (parr. da I a VI); artt. 29, 30 e 31 Cost.; art. 53 Cost. (par. V, VII, VIII, XVII, parr. da XXIII a XXXIV, parr. da XXXVI a XXXIX, LIII)

Tassani T.: art. 8 Statuto

Tosi L.: art. 119 Cost. (sez. I)

Trivellin M.: art. 10 Statuto (parr. I-XIII); artt. 8, 20 e 97 Cost.

Viotto A.: art. 12 Statuto; artt. 13, 14 e 15 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da XI a XVI)

Zardini D.: art. 119 Cost. (sez. III e V)

Zizzo G.: art. 11 Statuto

COORDINAMENTO

Mauro Beghin, Roberto Schiavolin, Loris Tosi per la Costituzione

Mauro Beghin per lo Statuto del contribuente

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Daniela Scandiuzzi

Romagna 05/47). Solo con l'esercizio della potestà di imposizione si concretizza infatti un interesse ad agire in capo al suddetto soggetto. Un controllo giudiziale - secondo alcuni avanzati al Giudice amministrativo (PISTOLESI, *op. cit.*, 84; MICCINESI, *op. cit.*, 101), secondo altri avanzati al Giudice tributario (DEL FEDERICO, *op. cit.*, 171) - si può, al più, ipotizzare, nel caso in cui venga **illegittimamente dichiarata l'inammissibilità dell'istanza**. Se si ritiene che, nei casi in cui la presentazione dell'istanza è obbligatoria, la risposta assume natura di **autorizzazione**, l'atto con il quale l'Amministrazione respinge la richiesta di applicazione o di non applicazione di un certo regime è invece riconducibile all'inter-

no di una delle situazioni-tipo elencate nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/92, e precisamente alla categoria di cui alla lett. b) (dimiego o revoca di agevolazioni). Nei casi considerati, infatti, l'istanza si inserisce in uno schema che è assimilabile a quello delle istanze di agevolazione: per applicare l'agevolazione, come per applicare o non applicare quel certo regime, si richiede un'istanza, e un conseguente atto amministrativo con cui si accerta la presenza delle condizioni non motivatamente fissate per ottenerla (C. 11/8663; FRANSONI, *op. cit.*, 1138; nega l'assimilabilità Comm. trib. prov. Milano, 1 marzo 2010, n. 77).

12 Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. *1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.*

2. 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.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. 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 individuali e motivati dal dirigente dell'ufficio. 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. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi; anche in tali casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. 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.

SOMMARIO: I. Il d.l. n. 70 del 13.5.2011 nel testo governativo. - II. Il dimezzamento della durata delle verifiche fiscali presso la sede dei contribuenti di minori dimensioni. - III. Il computo dei giorni di permanenza dei verificatori. - IV. Le innovazioni apportate dalla l. di conversione approvata dalla Camera il 21.6.2011.

I. Il d.l. n. 70 del 13.5.2011 nel testo governativo. ■ L'art. 7, 2° co., del d.l. n. 70 del 2011 ha introdotto un nuovo periodo nel corpo del 5° co. dell'art. 12. Tale novella mira - nella sua prima parte - a disciplinare la **durata delle verifiche** presso la sede dei **contribuenti di minori dimensioni**, in armonia con le enunciazioni programmatiche, elencate nel 1° co. dello stesso art. 7, di riduzione del peso della burocrazia che incombe sulle imprese.

II. Il dimezzamento della durata delle verifiche fiscali presso la sede dei contribuenti di minori dimensioni. ■ In particolare, la novella prevede un **dimezzamento dei tempi di permanenza** previsti dal primo periodo del 5° co. dell'art. 12 dello Statuto: i giorni di permanenza vengono ridotti a quindici, prorogabili al massimo per ulteriori quindici giorni. ■ La nuova disposizione si applica solo alle verifiche presso la sede di particolari categorie di contribuenti, vale a dire, le **imprese in contabilità semplificata** e i **lavoratori autonomi**.

Le prime sono quelle di cui all'art. 18 del d.p.r. n. 600/73, vale a dire - giusta il rinvio operato all'art. 13, 1° co., 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 (MURARO, *Art. 18 d.p.r. 600/73, Comm. Moschetti*, 32) - limiti che sono stati annullati dallo stesso art. 7, 2° co., lett. m), del d.l. n. 70 del 2011. I secondi, in assenza di una precisazione normativa, dovrebbero essere i soggetti che eser-

citano le attività da cui derivano redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del t.u.i.r., vale a dire gli esercenti arti e professioni (BORLETO, *Art. 53, Comm. Fantozzi*, 274).

III. Il computo dei giorni di permanenza dei verificatori. ■ La novella si compone, poi, di una seconda parte nella quale il legislatore precisa che, ai fini del computo dei giorni lavorativi di permanenza, si debbono considerare i **giorni di effettiva presenza degli operatori**, vale a dire i giorni in cui i verificatori si trovano fisicamente presso i locali del contribuente. ■ La precisazione mira verosimilmente a superare i dubbi di cui si darà conto nel presente commento in merito alle modalità di computo dei giorni lavorativi di permanenza; e ciò, non solo con riferimento alle verifiche presso le sedi delle imprese in contabilità semplificata e dei lavoratori autonomi, più in generale, **in tutti i casi di controllo presso la sede del contribuente**, come lascia intendere la formula «anche in tali casi» utilizzata dal legislatore.

IV. Le innovazioni apportate dalla l. di conversione approvata dalla Camera il 21.6.2011. ■ In sede di conversione del d.l. n. 70 è stata inserita la precisazione che il termine non superiore a 15 gg. lavorativi può essere scagionato e spezzettato anche in periodi inferiori, purché contenuto nell'arco temporale di non più di un trimestre. È probabile che il testo licenziato dalla Camera venga accolto e non ulteriormente variato dal Senato.

12

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. *1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente*

te documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. 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.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenti.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. 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 individuali e motivati dal dirigente dell'ufficio. 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.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. 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.

SOMMARIO: I. Accessi, ispezioni e verifiche: condizione legittimante necessaria. - II. Esecuzione degli accessi durante l'orario di lavoro. - III. Il diritto di informazione durante le verifiche fiscali. - IV. Il luogo per l'esame della documentazione acquisita. - V. Le osservazioni del contribuente durante le verifiche fiscali. - VI. La durata delle verifiche fiscali presso la sede del contribuente. - VII. Le osservazioni del contribuente al p.v.c. di chiusura delle verifiche fiscali.

1 Il presente commento, nel riquadro, si riferisce all'art. 12 nella versione previgente al d.l. n. 70 del 15.5.2011. ■ L'articolo in esame si inserisce nel contesto normativo che regola gli accessi, le ispezioni e le verifiche, disciplinati dagli artt. 33 del d.p.r. n. 600/73 e 52 del d.p.r. n. 633/72, rispettivamente per le imposte dirette e per l'imposta sul valore aggiunto, con l'intento di rafforzare le garanzie e i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali presso la sede della propria attività, di limitare la discrezionalità degli organi di controllo in ordine alla scelta dei poteri e alle modalità del loro utilizzo durante tale fase istruttoria e di contenere l'impatto di detti poteri sulle libertà inviolabili e costituzionali

mentale meno intrusivi della sfera delle libertà documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente. ■ 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. ■ Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenti. ■ Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica. ■ 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 individuali e motivati dal dirigente dell'ufficio. 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. ■ Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13. ■ 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.

bertà del contribuente (quali inviti, questionari, ecc.) e limitando di fatto 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 (Viorio, I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria 02, 127, 146; SUSANNA, in Statuto Fantozzi - Fedele, 650 con il principio di proporzionalità degli strumenti rispetto ai fini, diretto a bilanciare le libertà fondamentali con i canoni dell'efficienza e dell'efficacia dell'agire amministrativo, corollari del principio costituzionale del buon andamento ex art. 97 Cost. (SUSANNA, op. cit., 651; FORTUNA, Il fisco 01, 7255; Viorio, op. cit., 130 ss.). ■ La condizione necessaria si riferisce alla generalità degli accessi, integrando di fatto le disposizioni che li regolano nell'ambito di specifiche leggi d'imposta: si vedano, ad esempio, gli artt. 31 del d.p.r. n. 600/73 e 51 e 52 del d.p.r. n. 633/72, i quali, individuando genericamente le finalità dell'accesso (attraverso il riferimento al controllo degli adempimenti fiscali, all'accertamento dell'imposta e alla repressione dell'evasione), potrebbero lasciare spazio ad interventi discrezionali. ■ L'ampiezza della discrezionalità è lasciata all'Amministrazione Finanziaria nello svolgimento dell'attività di controllo

era stata criticata in dottrina già prima dell'introduzione dello Statuto (GALLO, R. d. fin. sc. fin. 92, 655 ss.; SALVINI, La partecipazione esigenze effettive di indagine sul luogo devono essere portate a conoscenza del contribuente, secondo quanto disposto dal successivo 2° co., e, a tal fine, la dottrina ritiene che possano essere riportate nel processo verbale di verifica relativo al primo giorno o nell'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio ex art. 52, 1° co., d.p.r. n. 633/72 (SUSANNA, op. cit., 653), imponendo comunque un dovere di motivazione e, di conseguenza, una maggiore responsabilizzazione in capo ai soggetti che dispongono la verifica (Viorio, op. cit., 193).

6 Esempi di casi in cui si possa ritenere necessario eseguire gli accessi sono stati individuati nella quantificazione delle giacenze di magazzino, nei controlli di cassa, nell'individuazione dei beni strumentali, nell'identificazione del personale dipendente, e, più in generale, ogniqualvolta vi sia il sospetto che il contribuente abbia occultato parte della do-

cumentazione contabile o extracontabile (circ. Guard. Fin. 1/2008).

II. Esecuzione degli accessi durante l'orario di lavoro. ■ Gli accessi si debbono svolgere, di regola, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività, dovendosi i soggetti controllati adeguare alle regole di apertura proprie di ogni esercizio. Tale disposizione si ritiene abbia obbligo per incompatibilità la previgente norma di cui all'art. 35 della l. n. 4/29, la quale prevedeva la possibilità di svolgere le verifiche fiscali anche al di fuori dell'orario orario di lavoro (SUSANNA, op. cit., 653). Secondo la normativa vigente tale possibilità è ammessa solo in via derogatoria, a fronte di eventi eccezionali, urgenti e adeguatamente documentati. ■ Le circostanze legittimanti devono essere motivate nell'autorizzazione all'accesso o, eventualmente, nel verbale di verifica del primo giorno. L'eccezionalità e l'urgenza si possono fondare, in particolare, sull'esigenza di evitare che un ritardo comprometta l'attività ispettiva o sulla necessità di concludere la verifica in tempi ristretti (SUSANNA, op. cit., 653). ■ La disposizione mira a limitare la discrezionalità degli organi di controllo in ordine alla scelta circa il modo di esercizio dei poteri di indagine ed è coerente con la previsione - pure contenuta nell'art. 12, 1° co. - 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. La disposizione non indica alcuna cautela da adottare, tuttavia, esemplificazioni di accorgimenti potrebbero essere la preferenza dell'abito civile in luogo dell'uniforme e la presenza del minor numero possibile di verificatori. Proprio tali circostanze potrebbero indurre i verificatori a scegliere di effettuare i controlli, su richiesta del contribuente, in luoghi diversi dalla sua sede (presso i loro uffici o presso la sede del professionista), ai sensi di quanto disposto dal successivo 3° co.

III. Il diritto di informazione durante le verifiche fiscali. ■ Il 2° co. dell'articolo in esame riconosce al contribuente uno specifico diritto di informazione, in forza del quale il contribuente deve essere edotto delle ragioni che hanno giustificato la verifica e del suo oggetto. L'informativa prevista si riferisce, in particolare, allo scopo e all'oggetto della verifica, alla facoltà per il contribuente di farsi

un orientamento che è stato fortemente criticato in dottrina, alla luce della considerazione che il legislatore ha attribuito al contribuente il diritto e la facoltà di formulare dei rilievi, senza imporre alcun obbligo di contestazione immediata o attribuire effetti pregiudizievole alla sua inerzia durante la fase istruttoria (SUSANNA, *op. cit.*, 662).

VI. La durata delle verifiche fiscali presso la sede del contribuente. ■ Al fine di arrecare la minor turbativa possibile e garantire la tutela delle libertà fondamentali, senza sacrificare l'efficacia e l'efficienza dell'indagine, la norma in esame fissa una **durata massima** per lo svolgimento delle verifiche fiscali presso la sede del contribuente. Il termine generale di riferimento è di trenta giorni, prorogabile di altri trenta per le indagini particolarmente complesse. ■ Conclusa la verifica, con redazione del p.v.c., ai verificatori è attribuito il potere di **ritornare presso la sede del contribuente** per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente formulate dal contribuente ai sensi e per gli effetti del 7° co., ovvero per altre specifiche ragioni. In ogni caso è richiesto il previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio: ciò significa che serve un'ulteriore apposita autorizzazione in cui il capo dell'ufficio dovrà indicare lo scopo del nuovo accesso, con la specificazione delle ragioni che lo hanno determinato (Viorio, *op. cit.*, 93). Può costituire una specifica ragione sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che possono condurre all'emanazione di avvisi integrativi o modificativi ai sensi dell'art. 43 del d.p.r. n. 600/73 (SUSANNA, *op. cit.*, 666).

■ La formulazione imprecisa del 5° co. ha reso controverso il significato da attribuire al concetto di «permanenza» dei verificatori presso la sede del contribuente. Secondo un orientamento, condiviso anche dall'Amministrazione Finanziaria, il termine dovrebbe essere riferito ai giorni effettivi di presenza dei verificatori sul luogo. Secondo un'interpretazione giurisprudenziale, invece, va riferito 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 (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. Termi, sez. II, 16 dicembre 2009, n. 141).

sede del contribuente durante gli accessi avviene, in linea generale, presso la **sede medesima**, innanzitutto per comodità e ragioni logistiche, ma anche per agevolare il contraddittorio con il contribuente durante la verifica. Tuttavia, nel rispetto della previsione di cui al 1° co. di arrecare la minor turbativa possibile al contribuente nell'effettuazione dei controlli, il contribuente può richiedere che l'esame dei documenti venga svolto in altri luoghi e, precisamente, presso l'ufficio dei verificatori o quello del professionista che lo assiste (Viorio, *op. cit.*, 130 ss.). ■ Dal dato testuale non emerge con chiarezza se la scelta del luogo per l'esame dei documenti costituisca un vero e proprio diritto del contribuente o se gli sia riconosciuta una mera **facoltà di richiesta**, laddove l'effettiva scelta resti in capo ai verificatori. Ciò comporta che i soggetti controllori debbano valutare la richiesta in base a ragioni di carattere pratico, logistico e operativo, ma la loro decisione, pur essendo **motivata**, presenterrebbe margini di discrezionalità (SUSANNA, *op. cit.*, 666).

V. Le osservazioni del contribuente durante le verifiche fiscali. ■ Tra le forme di tutela della partecipazione attiva del contribuente al procedimento di accertamento si colloca la previsione del 4° co., che 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 abilitato. ■ La disposizione implica il **diritto del contribuente di formulare osservazioni**, considerazioni critiche e risposte durante lo svolgimento delle verifiche fiscali, che possono avere il contenuto più vario: rilievi e censure di carattere procedurale in merito ad eventuali irregolarità riscontrate nell'attività di controllo, osservazioni in risposta ad ilazioni e considerazioni dei verificatori, ecc. ■ Controversa è stata la rilevanza del **silenzio del contribuente e del suo difensore** durante le verifiche fiscali, in quanto un passato orientamento giurisprudenziale aveva attribuito alla mancanza di immediata contestazione delle operazioni di verifica e dei risultati di questa il significato e gli effetti di una loro tacita e implicita accettazione, al punto di fare assumere la mancanza di contestazione al rango di confessione stragiudiziale ex art. 2735 c.c., qualora fosse emersa da processi verbali di verifica o di contestazione firmati anche dal contribuente (C 04/1286; C 01/3694; C 99/1481). Si tratta di

assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria e ai diritti e agli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. ■ Il riferimento alle **ragioni** permette al contribuente di venire a conoscenza delle esistenze effettive, previste dal 1° co., che hanno determinato e giustificato la verifica, integrando l'obbligo già sancito da specifiche leggi d'imposta di indicare lo scopo nelle autorizzazioni agli accessi. Il contribuente deve essere edotto, innanzitutto, delle **fonti di informazione**, potendo trattarsi, per esempio, di sorteggio o liste selettive individuate a livello centralizzato mediante piani e direttive ministeriali, oppure di un'iniziativa derivante da specifiche ragioni riguardanti il contribuente, quali segnalazioni o altri elementi di provenienza esterna, controlli incrociati, ecc. Si ritiene (ma il punto non è pacifico) che l'obbligo di informativa da parte degli organi ispettivi possa considerarsi assolto con l'esplicazione delle ragioni principali e indispensabili che hanno attivato il controllo, mantenendo il riserbo su tutte quelle informazioni che invece potrebbero compromettere l'efficacia della verifica. La norma non specifica in che modo e momento si debba adempiere a tale obbligo, ma, dovendo essere assolto all'inizio della verifica, è ragionevole ritenere che debba essere formalizzato nel processo verbale di verifica relativo al primo giorno o attraverso l'esibizione dell'autorizzazione all'accesso, recante gli elementi sopra indicati che delimitano lo scopo dell'azione (SUSANNA, *op. cit.*, 655 ss.). ■ Il riferimento all'**oggetto** permette al contribuente di conoscere il tipo di verifica che deve essere svolta e, in particolare, gli adempimenti fiscali, le imposte e le annualità interessate dal controllo. ■ L'informativa ha ad oggetto anche la **facoltà per il contribuente di ottenere assistenza** da parte di un **professionista abilitato** alla difesa dinanzi alle commissioni tributarie. Il che non esclude che il contribuente possa farsi assistere anche da soggetti individuati dall'art. 12 del d.lgs. n. 546/92 (SUSANNA, *op. cit.*, 659). La mancanza di detta informativa è stata considerata causa di illegittimità del successivo avviso di accertamento da Comm. trib. prov. Milano, sez. XXXI, 10 maggio 2010, n. 126.

IV. Il luogo per l'esame della documentazione acquisita. ■ L'analisi dei documenti amministrativi e contabili reperiti presso la

senza alcuna sospensione, anche se gli accessi vengono posti in essere ad intervalli temporali. ■ Controverse sono anche le **conseguenze dell'inosservanza di tale limitazione temporale**, non essendo esplicitamente previste nella norma. Secondo un orientamento, i termini di cui al 5° co. hanno carattere ordinatorio e non perentorio, talché la loro violazione si risolverebbe in una mera irregolarità che non determinerebbe l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, né influirebbe sulla legittimità dell'avviso di accertamento (cfr. sul punto: C 01/8344; SUSANNA, *op. cit.*, 665). A ciò si contrappone un orientamento giurisprudenziale di merito e dottrinale secondo cui la violazione del 5° co. renderebbe inutilizzabili le prove acquisite oltre la durata massima e illegittimo l'avviso di accertamento su di esse fondato (Comm. trib. reg. Torino, sez. XV, 7 maggio 2009, n. 26; Comm. trib. reg. Milano, sez. L, 19 marzo 2008, n. 12; Comm. trib. prov. Termi, sez. II, 16 dicembre 2009, n. 141; Comm. trib. prov. Catania, sez. II, 4 maggio 2004, n. 238; si veda inoltre *Siaturo Marongiu*, 157).

VII. Le osservazioni del contribuente al p.v.c. di chiusura delle verifiche fiscali. ■ Nel rispetto del principio di cooperazione tra contribuente e Amministrazione Finanziaria e al fine di avviare un vero e proprio contraddittorio anticipato, l'ult. co. dell'articolo in esame impone agli uffici accertatori il **divieto di emettere l'avviso di accertamento prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione redatto a chiusura delle verifiche fiscali**, per garantire al contribuente il diritto di **presentare osservazioni e richieste**. A tale diritto corrisponde l'**obbligo dell'ufficio di valutare le memorie difensive** eventualmente presentate, ai fini della predisposizione dell'atto impositivo. ■ L'inibizione del potere accertativo subisce una deroga - chiaramente ispirata al principio di buon andamento e di salvaguardia dell'interesse erariale - nei casi di «particolare e motivata urgenza». ■ Il 7° co., tuttavia, non contempla espressamente alcuna conseguenza per l'inosservanza da parte dell'ufficio delle prescrizioni in esso contenute. L'**assenza di un'esplicita «sanzione»** è stata l'origine della diatriba sulla questione relativa alla legittimità dell'avviso di accertamento emesso in violazione dell'art. 12, 7° co., dello Statuto. ■ Una corrente mi-

termini perentori e condivisibili — ha affermato che «il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito» (C. 11/6088). La stessa Corte ha poi precisato che la legge non distingue in relazione al contenuto dei verbali, sicché la disposizione in commento trova applicazione anche in relazione a verbali diversi da quelli denominati processi verbali di constatazione. ■ Dalla lettera della disposizione emerge che per derogare al termine minimo per la notifica dell'atto di accertamento debbono necessariamente sussistere tre condizioni: in primo luogo, la motivazione della deroga deve fondarsi su una situazione di urgenza; in secondo luogo, essa deve essere indicata chiaramente nell'avviso di accertamento nell'ambito della motivazione; in terzo luogo, la motivazione non dev'essere generica, ma dettagliata, ossia specificatamente rapportata alla fattispecie, straordinaria ed imprevedibile. L'obbligo di motivazione non può considerarsi assolto se si ricorre all'utilizzo di formule stereotipate o qualora si rimetta al giudice la valutazione della ricorrenza dell'urgenza (Comm. trib. prov. Cosenza, 5 gennaio 2006, n. 158; Vietri, *op. cit.*, 300 ss.). ■ In via esemplificativa, si è ritenuto (ma il punto non è pacifico) che la particolare urgenza potrebbe ricorrere qualora vi siano pericoli di perdita del credito erariale oppure nel caso in cui si rilevi la consumazione di reati tributari (Ag. Entr., nota interna prot. 09/142734). Quanto invece alla semplice imminente decadenza dei termini per l'accertamento, la posizione dottrinale e giurisprudenziale prevalente ritiene che essa non assuma il carattere della particolare urgenza prescritto dalla norma e che pertanto non possa costituire una valida

motivazione per derogare al termine sospensivo di sessanta giorni (Comm. trib. prov. Brescia, sez. IX, 7 marzo 2002, n. 12; Comm. trib. prov. Treviso, sez. VII, 28 febbraio 2005, n. 7; Comm. trib. prov. Treviso, sez. I, 9 marzo 2005, n. 14; Comm. trib. prov. Genova, sez. XI, 23 febbraio 2006, n. 15; *Statuto Marongiu*, 162 ss.; MICELI, in *Statuto Fantozzi - Fedele*, 693), quanto meno nel caso in cui la tardività nella chiusura della verifica e nel rilascio di copia del p.v.c. non dipenda da un comportamento ostruzionistico tenuto dal contribuente nel corso del controllo. ■ Il contraddittorio anticipato, rimesso alla facoltà del contribuente, una volta attivato, diventa vincolante per l'ufficio accertatore, il quale non può d'intersersarsi delle argomentazioni prodotte dal contribuente, bensì è tenuto a valutarle, ossia a valutarle criticamente, potendo se del caso disporre un nuovo accesso presso la sede del contribuente (5° co.), oltre che, in mancanza di disposizioni di segno contrario, esercitare gli altri poteri di richiesta ed invito al fine di acquisire eventuali elementi, ulteriori rispetto a quelli già ottenuti, reputati necessari per apprezzare compiutamente la fondatezza delle obiezioni mosse dal contribuente (Viorio, *op. cit.*, 212). Di tale valutazione l'ufficio deve dare conto nella motivazione dell'atto impositivo (Comm. trib. prov. Milano, sez. I, 20 aprile 2009, n. 233; Comm. trib. prov. Ragusa, sez. II, 25 gennaio 2002, n. 426), dato che gli elementi addotti dal contribuente nelle proprie deduzioni integrano i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione di emettere l'avviso di accertamento e che, ai sensi degli artt. 7 del presente Statuto, 42 del d.p.r. n. 600/73 e 56 del d.p.r. n. 633/72, costituiscono elementi imprescindibili della motivazione (*Statuto Marongiu*, 158).

13 Garante del contribuente. 1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente.

2. Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti dal presidente della commissione tributaria regionale o sua componente distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;

moritaria giurisprudenziale di merito ha sostenuto la **legittimità dell'avviso di accertamento** emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni e senza l'indicazione delle ragioni di particolare urgenza (c.d. accertamento anticipato) sulla base di varie argomentazioni (Comm. trib. prov. Roma, sez. X, 27 novembre 2006, n. 181; Comm. trib. prov. Udine, sez. III, 6 settembre 2006, n. 75; Comm. trib. prov. Ravenna, sez. III, 5 dicembre 2008, n. 120). Una prima argomentazione è stata fondata sull'assunto *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, osservando che laddove il legislatore abbia voluto attribuire ai precetti normativi un'importanza tale da giustificare la nullità degli atti emessi in loro violazione, l'ha fatto esplicitamente (valorizza la mancanza di una esplicita previsione di nullità anche C. ord. 08/19875, la quale peraltro invoca una discutibile natura vincolata dell'accertamento rispetto al p.v.c.). Inoltre, è stato eccepito che la nullità, in quanto prescrizione sanzionatoria, non potrebbe essere dedotta in via interpretativa, ma dovrebbe essere specificatamente e tassativamente prevista. Altra argomentazione è stata fondata sul richiamo all'art. 156, 3° co., c.p.c., alla luce delle sentenze di legittimità, che hanno esteso in via analogica la portata applicativa del principio processual-civilistico secondo cui la nullità non può essere pronunciata se gli atti hanno raggiunto lo scopo a cui sono destinati anche agli atti amministrativi, tra i quali, in particolare, gli atti di imposizione tributaria. ■ A tale impostazione si contrappongono le correnti interpretative che propendono per l'illegittimità dell'avviso di accertamento e, d'anticipato, eccependo l'**annullabilità** o, più radicalmente, la **nullità**. In particolare, l'avviso di accertamento anticipato viene ritenuto illegittimo in quanto emesso in violazione di una norma imperativa (Comm. trib. reg. Bari, sez. XIV, 11 luglio 2008, n. 112; Comm. trib. reg. Roma, sez. IV, 20 febbraio 2008, n. 198). Inoltre, si ritiene che il mancato rispetto del termine implichi che l'Amministrazione Finanziaria abbia emesso un atto in carenza del relativo potere; più precisamente, si tratterebbe di carenza di potere in concreto, riconducibile alla fattispecie della violazione di legge, annoverata nell'art. 21 *octies*, 1° co., della l. n. 241/90 tra le ipotesi di annullabilità dei provvedimenti amministrativi a contenuto vincolato (Comm. trib. reg. Roma, sez.

XXXVIII, 13 settembre 2007, n. 197; Comm. trib. reg. Trieste, sez. XI, 26 marzo 2008, n. 9; *Statuto Marongiu*, 162 ss.). ■ Sulla questione relativa all'illegittimità dell'avviso di accertamento anticipato si è altresì espressa la **Corte Costituzionale** con una tesi più radicale. In risposta alla **questione di illegittimità costituzionale** dell'art. 12, 7° co., sollevata con riferimento agli artt. 24 e 111 Cost. per la parte in cui non prevede la sanzione esplicita della nullità (Comm. trib. reg. Napoli, ordinanza 5 dicembre 2007, n. 46), la Corte Costituzionale ha dichiarato **inammissibile** la questione, adducendo che «la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è quindi estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali» (C. Cost. ord. 09/244). ■ Si è tuttavia ricordato che — almeno nella prospettiva comunitaria (CGE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07) — il diritto di difesa ha un ambito di applicazione più ampio, tale da ricomprendere non solo la fase giurisdizionale ma da garantire anche il contraddittorio endoprocedimentale (SALVINI, *Corr. trib.* 09, 3575). Ciò nondimeno, è senz'altro da salutare con favore il fatto che nella citata ordinanza la Corte Costituzionale abbia ritenuto che la questione dell'illegittimità dell'accertamento anticipato vada affrontata alla luce dell'**obbligo motivazionale** sancito dalla stessa disposizione in commento (nello stesso senso già: BUTTUS, *D. e prat. trib.* 07, 484), la cui violazione determina la **nullità** dell'avviso di accertamento (in tal senso, proprio con riferimento alle violazioni dell'art. 12, 7° co., Comm. trib. prov. Milano, sez. XXXI, 10 maggio 2010, n. 126; Comm. trib. prov. Torino, sez. V, 20 maggio 2010, n. 38). Come detto, infatti, quando gli uffici accertatori ritengono di trovarsi in una situazione di particolare urgenza che legittimi l'abbreviazione dei tempi di notifica dell'avviso di accertamento, devono indicare nell'atto le specifiche ragioni della deroga al termine di sessanta giorni. Tali motivi costituiscono una parte necessaria ed integrante della più complessa motivazione dell'atto di accertamento, la cui mancata indicazione ne inficia la completezza e completezza, richieste, in generale, dall'art. 7 del presente Statuto, e, nello specifico, dagli artt. 42 del d.p.r. n. 600/73 e 56 del d.p.r. n. 633/72. Più di recente si è espressa anche la **Corte di Cassazione**, la quale — in