

ACCERTAMENTO

L'esibizione di documenti in fase di accesso

di Luca Dal Prato

La recente [sentenza della Cassazione n. 10527 del 28.04.2017](#) fornisce una interessante occasione per riflettere sulla **mancata esibizione di documentazione** in sede di **verifica fiscale**, successivamente inutilizzabile laddove sia constatata coscienza e volontà del rifiuto di esibizione. Considerata la **delicatezza** del momento di verifica, tenendo in considerazione che le **verifiche fiscali**, nella prassi, se svolte dalla **Guardia di Finanza** sono di **carattere complessivo** mentre, se volte **dall'Amministrazione finanziaria**, sono solitamente dedicate a **specifici controlli**, è opportuno che il contribuente sia a conoscenza dei **diritti e doveri** che regolano l'indagine che, come illustrato dalla stessa GDF (**circolare GDF 1/1998 prot. n. 360000 e successiva circolare 1/2008**) è finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere violazioni tributarie e finanziarie nonché qualificarne e quantificarne la relativa capacità contributiva.

Articoli di riferimento Poteri

Articolo 52 D.P.R. Accessi ispezioni verificazioni ai fini delle imposte dirette e delle
633/1972 e articolo 33 imposte indirette
D.P.R. 600/1973

Art. 32 D.P.R. 600/1973 Acquisizione di elementi rilevanti ai fini della base imponibile nei
e articolo 51 D.P.R. confronti dei contribuenti oggetto di controllo ovvero verso terzi
633/1972

Accesso

L'accesso è considerato un atto endoprocedimentale che **limita la libertà di domicilio** (garantita dall'articolo 14 della Costituzione) esperibile nonostante l'opposizione del contribuente. A tal proposito, in sede di avvio dell'accesso il **contribuente** deve essere **informato** degli obblighi che ne incombono (esibizione di libri, registri e documenti) e avvertito che i documenti non esibiti non potranno essere poi presi in considerazione. A seguito di ogni accesso deve essere redatto un processo **verbale** consegnato in copia al contribuente, da cui emergano le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte e le risposte ricevute, la **sottoscrizione** del contribuente o di chi lo rappresenta o, in alternativa, il motivo della mancata sottoscrizione.

In base al **luogo** in cui viene eseguito l'accesso, la legge prevede differenti regimi di autorizzazione, la cui inosservanza può determinare la **nullità** degli atti compiuti. Infatti, se si tratta di ispezioni, verifiche e ricerche nei locali destinati all'esercizio di **attività commerciali**, è **sufficiente** una specifica autorizzazione rilasciata dal **capo dell'Ufficio**, mentre l'autorizzazione

del **Procuratore della Repubblica** è in ogni caso necessaria, a tutela della fondamentale inviolabilità della persona e del domicilio, per le **perquisizioni personali o domiciliari** in locali adibiti esclusivamente ad abitazione del contribuente, non adibiti all'esercizio di attività esercitata o in locali di terzi, esclusivamente in caso di **gravi indizi** di violazioni di norme. In questo caso, gli organi di controllo devono **indicare** i gravi indizi di violazione delle leggi tributarie.

Ricerche e perquisizioni

Eseguito l'accesso, i verificatori **avviano** la "ricerca" documentale ai sensi dell'articolo 52, commi 3 e 6, del D.P.R. 633/1972. Per procedere **all'apertura** coattiva di **plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli** e simili, nonché perquisizioni personali o all'esame di documenti e richiesta di notizie, relativamente alle quali è eccezionale il segreto professionale, è tuttavia necessaria **l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina**. **In altre parole**, è sufficiente che i documenti non siano immediatamente disponibili (come invece succede per gli scaffali) e che per impossessarsene sia necessario **aprire una chiusura**, comunque fissata, anche con una semplice manovra a mano. Pertanto, l'apertura dei contenitori e dei luoghi sopra indicati, eseguita **senza autorizzazione**, sono da ritenere illegittime determinando l'illegittima acquisizione dei documenti rinvenuti, la conseguente **nullità** degli **atti** e dei provvedimenti derivanti nonché l'eventuale responsabilità dell'agente contravventore.

Ispezioni, verificazioni ed altre rilevazioni

Le **ispezioni** consistono **nell'esame** delle scritture e altri **documenti** per riscontrare l'esattezza dell'imponibile e dell'imposta. A differenza dell'accesso, si limita a constatare la regolare tenuta dei documenti contabili. L'ispezione consiste quindi nel raffronto del contenuto di altri documenti, come corrispondenza commerciale, contabilità gestionale e dei costi e *budget* (**circolare GDF 1/1998 parte II § 2.4**).

L'ispezione documentale comprende anche l'acquisizione di **supporti informatici** e dati presenti negli *hard disk*, anche mediante trasferimento su altro supporto esterno. L'esame della documentazione elettronica deve tuttavia essere **autorizzata dal PM** per l'apertura coattiva di "plichi sigillati". In proposito la **circolare GDF 1/2008 parte II cap. 3** ritiene che la suddetta autorizzazione **non** sia necessaria per visionare **mail già aperte** dal destinatario **ma** sia **necessaria** per visionare posta elettronica **non letta** o in relazione alla quale è eccezionale il segreto professionale. Sembra quindi sostenibile che, se il contribuente non esibisce o non rende leggibili i *file* si può verificare il rifiuto ad esibire, con la conseguente preclusione probatoria, ma al contempo che, se i funzionari coattivamente e senza autorizzazione accedono al PC e visionano ad esempio i documenti extracontabili, questi sono **inutilizzabili** per difetto della prescritta autorizzazione. Si ritiene infine che **l'autorizzazione** occorra solo per procedere all'apertura coattiva senza manifestazione di alcuna contraria volontà (Cassazione sentenza n. 9565/2007) e **non** sia **necessaria** ove sussista il **consenso** del **contribuente**. Diversamente, laddove l'apertura del plico sia avvenuta in seguito a **ripetuti**

richiami sulle conseguenze della mancata collaborazione, non sembra esservi esplicito consenso (Cassazione sentenza n. 7368/1998). È possibile procedere al **sequestro** di documenti e scritture solo in caso di impossibilità di riprodurne o farne constatare il contenuto a verbale ovvero in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del verbale. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili si trovano presso altri soggetti, è tenuto ad esibire un'attestazione, rilasciata dai soggetti stessi, recante la specificazione delle scritture in loro possesso (articolo 52, comma 10, D.P.R. 633/1972).

Le **verificazioni** sono invece dirette a riscontrare la **fedeltà** dei **documenti** attraverso controlli reali (i.e. **magazzino**).

Le **rilevazioni**, infine, diversamente delle verificazioni, non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà ma sono **atti** attraverso cui può giungersi al **profilo economico** dell'attività verificata.



Seminario di specializzazione
**L'ACCERTAMENTO NEL REDDITO D'IMPRESA:
QUESTIONI CONTROVERSE E CRITICITÀ**
Scopri le sedi in programmazione >