
Verifiche fiscali: valida la documentazione reperita presso terzi

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 23 Giugno 2009

l'accesso in luoghi diversi da quelli del soggetto sottoposto a controllo costituisce un aspetto particolarmente delicato della fase del controllo...

L'accesso in luoghi diversi da quelli del soggetto sottoposto a controllo costituisce un aspetto particolarmente delicato della fase del controllo, atteso che, fra l'altro, i primi due commi dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, si riferiscono ai luoghi nei quali si esercita un'attività economica e alle abitazioni private, senza nulla precisare in ordine al fatto che i locali debbano appartenere al contribuente indagato o anche a terzi. L'assoluta genericità porta a ritenere che la norma contempli anche la possibilità di effettuare l'accesso in luoghi diversi da quelli di pertinenza del soggetto verificato, qualora le esigenze istruttorie lo richiedano. E' di conforto a tale tesi il pensiero della Commissione tributaria centrale - decisione n. 2060 del 22.1.1985 - secondo cui l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 non limita il potere di ingresso e ispezione ai soli locali occupati dal contribuente inquisito, e della Corte di Cassazione - sentenza n. 153 del 10.1.1996 - secondo cui se l'Ufficio non potesse accedere in locali di terzi, "sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona". La Corte di Cassazione, con sentenza n. 2775/2000, ha riaffermato il principio:

"se fosse precluso agli organi verificatori - nel corso di accessi debitamente autorizzati - prendere visione e, se del caso, acquisire atti e dati fiscalmente rilevanti nei confronti di terze persone (non menzionate nel provvedimento di autorizzazione), sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona"
(1).

Sul punto cfr. Cass. sent. n. 6311 del 5 dicembre 2007, dep. il 10 marzo 2008, dove i giudici supremi dopo aver ribadito che è

"pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la inattendibilità della contabilità aziendale e quindi l'accertamento induttivo possono essere fondati su documentazione

reperita presso terzi, e sulle annotazioni elaborati da terzi. Purché simile documentazione sia resa nota al contribuente ed esibita in giudizio”,

ha cassato con rinvio la sentenza impugnata ed ha inviato il giudice di rinvio ad attenersi al seguente principio di diritto:

"la Amministrazione Finanziaria può procedere ad accertamento induttivo utilizzando documentazione reperita presso terzi e da costoro elaborata, purché fornisca la prova anche attraverso presunzioni della veridicità di tale documentazione e conseguentemente della inattendibilità della documentazione elaborata dal contribuente".

In senso conforme Cass. sent. n. 8255 del 31 gennaio 2008, dep. il 31 marzo 2008, secondo cui

"l'uso di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola disposizioni che regolano l'accertamento o il principio del contraddittorio, atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, comma 1, dispone espressamente che, nell'ambito dei doveri di cooperazione con gli uffici, la Guardia di Finanza trasmette agli uffici stessi tutte le notizie acquisite, anche indirettamente, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e che l'art. 54, comma 2, citato D.P.R. dispone che gli uffici, a loro volta, possono procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti (Cass. Sez. Trib. 5-7-2001, n. 9100)".

Infatti,

"la giurisprudenza di questa Corte ha precisato che è utilizzabile ai fini dell'accertamento di operazioni non contabilizzate nella contabilità ufficiale qualsiasi forma di documentazione che sia astrattamente idonea ad evidenziarne l'esistenza, purché legittimamente rinvenuta nel corso di verifiche fiscali, in quanto detta documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili ed inadempimenti di obblighi di legge, non può essere ritenuta dal giudice di per sé probatoriamente irrilevante, integrando essa elemento probatorio, ancorché presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento IVA, indipendentemente dal contestuale riscontro di tali irregolarità ed inadempimenti (Cass. Sez. Trib., 8-9-2006, n. 19329) (2)".

Ed ancora, con due recenti sentenze, sostanzialmente identiche – nn. 28953/2008 e 28955/2008 - la Cassazione ha avuto nuovamente modo di far sentire la sua voce su tale particolare aspetto. Partendo dalla constatazione che il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento può essere assolto per

relationem, mediante rinvio ad altri atti conosciuti o conoscibili da parte del contribuente ed agli elementi da essi offerti, senza necessità di relativa allegazione, i giudici osservano che “

l'avviso di accertamento in oggetto è motivato con riferimento al p.v.c. relativo all'impresa individuale del contribuente, a questo notificato e riportante anche dati e notizie acquisiti nel corso della verifica eseguita nei confronti della A.V. s.a.s.. Nè l'illegittimità dell'avviso potrebbe riscontrarsi nella mancata allegazione dell'intero p.v.c. relativo alla verifica nei confronti della società, a tacer d'altro, perché l'effettiva conoscenza di tale atto da parte del contribuente appare, nella specie, garantita sia dal fatto che socie accomandataria e accomandante della A.V. erano, rispettivamente, la figlia e la moglie del G. sia per lo stretto collegamento operativo ricorrente tra la s.a.s. e l'impresa individuale del contribuente”.

Inoltre,

“la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, quand'anche risolvendosi in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, ancorché meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e di inadempimenti di obblighi di legge. Ne consegue che, qualora, a seguito d'ispezione, venga rinvenuta presso la sede di un'impresa documentazione non obbligatoria, astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, tale documentazione (la cui esistenza risulta, nella specie, attestata dalla narrativa della stessa sentenza impugnata), è legittimamente utilizzata dall'Ufficio, ai fini dell'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, in raffronto con la documentazione ufficiale. Ne consegue, altresì, che, in tal caso, detta documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili ed inadempimenti di obblighi di legge, non può essere ritenuta dal giudice di per sé probatoriamente irrilevante, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione di queste con i dati emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente (cfr. Cass. nn. 25610/19329/06, 6949/06 e 1349/99 nonché cass. nn. 25610/06, 11459/01 in tema di accertamento di imposte dirette)”.

La problematica è oggetto di vivace dibattito dottrinario e giurisprudenziale. I

pronunciamenti della Cassazione (3) sono stati così sintetizzati dalla dottrina che si è occupata della questione (4): “nell'esercizio dei poteri istruttori previsti dalla legge gli organi deputati al controllo possono acquisire prove documentali riguardanti soggetti terzi ed attestanti violazioni fiscali, in quanto

idonee ad essere comunque utilizzate nell'ambito del procedimento amministrativo tributario per supportare le eventuali contestazioni rilevate dai verificatori nei confronti del medesimo soggetto terzo". Di fatto gli Autori riproducono la conclusione cui è giunta la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19837 del 13 giugno 2005, depositata il 12 ottobre 2005, secondo cui non tutte le prove acquisite con procedura irrituale possono essere considerate di per sé inammissibili. Anzi, l'indirizzo giurisprudenziale che va consolidandosi è proprio opposto: si legittima l'estensione della verifica a contribuenti diversi da quelli nei cui confronti è stato autorizzato l'accesso, poiché la ratio della norma "è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti viene richiesto l'accesso, evitando che quel diritto venga limitato senza alcuna ragione, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini a favore dei terzi (5)". Diversamente il contribuente potrebbe benissimo sottrarre al controllo della documentazione, depositandola presso terzi; così si esprime la Corte di Cassazione, secondo cui "se fosse precluso agli organi verificatori - nel corso di accessi debitamente autorizzati - di prendere visione ed acquisire atti e dati fiscalmente rilevanti nei confronti di terze persone, non menzionate nel provvedimento, sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona (6)". La dottrina (7) riporta esempi rilevanti:

- "accesso eseguito presso una società capogruppo, laddove nel corso delle ricerche documentali viene rinvenuta documentazione riguardante una controllata straniera, per lo più residente in un Paese a fiscalità privilegiata, e nei confronti della quale è verosimile pensare ad una fittizia residenza all'estero";
- "accesso debitamente autorizzato nell'abitazione di un amministratore di società, laddove risulta residente anche la figlia, anch'essa titolare di partita Iva e nei cui confronti viene rinvenuta documentazione rilevante ai fini fiscali";
- accesso domiciliare autorizzato "per intraprendere un accertamento nei confronti di un determinato soggetto giuridico e, al contrario, vengono raccolti elementi riconducibili ad una ditta individuale facente capo alla medesima persona fisica, ma la cui attività è cessata qualche anno prima".

A questi esempi se ne potrebbero aggiungere altri:

- accesso autorizzato nei confronti della Alfa srl, dove risulta domiciliata anche la società Beta srl, appartenente – di fatto alla Alfa srl;
- accesso autorizzato nei confronti della Alfa spa, società di servizi, dove risultano domiciliati una serie di professionisti, aventi rapporti commerciali quotidiani con la Alfa spa.

Da quanto finora esposto, emerge la legittimità dei seguenti comportamenti:

- acquisizione di documentazione contabile presso terzi, non sottoposti a verifica;

- utilizzo della documentazione acquisita presso terzi, sia nei confronti del soggetto sottoposto a verifica che nei confronti del soggetto detentore della documentazione.

L'ultimo pronunciamento della Cassazione

Con sentenza n. 13487 dell'11 giugno 2009 (ud. del 17 aprile 2009) la Corte di Cassazione ha riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la facoltà di utilizzare documenti extra-contabili rinvenuti nello svolgimento dell'attività di verifica fiscale effettuata presso terzi al fine di rettificare la dichiarazione del contribuente, il quale non può dolersi della motivazione per relationem al p.v.c. di tale verifica allorquando vi sia stata notificata unitamente all'atto impositivo con indicazione della documentazione verificabile nei presidi della Guardia di Finanza. Parimenti, la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti, in mancanza di una specifica previsione in tal senso.

Il fatto

A seguito di verifica fiscale presso la società M.I. s.r.l., la Guardia di finanza rinveniva documentazione extra contabile; in particolare un tabulato meccanografico dal quale risultavano registrate talune operazioni commerciali regolarmente fatturate ed altre non fatturate per un importo di L. 16.857.000 con un'evasione d'I.V.A. per L. 3.202.830 per forniture ricevute dalla società T.A. s.r.l.. Sulla base di tale verifica la Guardia di finanza di Pesaro redigeva un p.v.c. e l'Ufficio I.V.A. di quella città notificava alla società T.A. un avviso di rettifica unitamente al sopraccitato p.v.c. in relazione all'anno 1991. La società adiva la C.T.P. di Pesaro, eccependo la nullità dell'atto di rettifica per violazione degli artt. 54 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto motivato per relationem ad un p.v.c. redatto unilateralmente dalla Guardia di finanza sulla base di documentazione rinvenuta presso terzi e non notificata alla ricorrente. La C.T.P. respingeva il ricorso affermando che l'obbligo di motivazione era stato assolto. Impugnava la società riproponendo le censure di primo grado alla C.T.R. delle Marche che confermava la sentenza di primo grado. Avverso detta decisione propone ricorso per cassazione la società T.A. sulla base di unico motivo.

Diritto

Con l'unico motivo la contribuente lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 – art. 54 e 56 -, per avere la C.T.R. ritenuta provata la pretesa fiscale basata su un avviso di rettifica che faceva riferimento ad un p.v.c. redatto dai militari senza contraddittorio e facente riferimento a documentazione rinvenuta presso terzi non conosciuta dalla ricorrente perché mai notificata né prodotta in giudizio, essendo stato allegato all'avviso solo un prospetto riepilogativo

redatto dagli stessi verbalizzanti. Si lamenta, inoltre, che la C.T.R. abbia ritenuto che gli elementi raccolti costituissero il fatto noto da cui far discendere con ragionevole certezza e concretezza i fatti da provare, “pretendendo dalla ricorrente un’illegittima probatio diabolica in assenza di alcun elemento di conferma delle illazioni degli accertatori, mentre la funzione di prova poteva essere svolta solo da documenti che promanino dallo stesso soggetto sottoposto ad accertamento”. Per la Corte di Cassazione il ricorso è infondato. I giudici premettono, innanzitutto,

“che la documentazione rinvenuta presso i terzi ed, in particolare, il tabulato meccanografico dal quale risultavano le operazioni contestate, di cui la società ricorrente deduce l’ignoranza per non esserle stati né notificati né prodotti in giudizio, era comunque conoscibile alla stessa, essendo stata resa disponibile presso il Comando della Guardia di finanza che aveva redatto il p.v.c. e l’elenco riepilogativo della stessa, quest’ultimo ben a conoscenza della società dato che le era stato notificato con il p.v.c. e l’avviso di rettifica, affermazioni queste non solo non contestate dalla ricorrente ma contenute nello stesso ricorso (v. pag. 4), per cui la società era stata posta in grado di prenderne visione”.

Di conseguenza, viene meno la pretesa illegittimità della motivazione per relationem. Peraltro, prosegue la Corte,

“la tesi della C.T.R. secondo la quale i dati acquisiti in occasione di un accesso presso terzi, società M.I. s.r.l., sono stati legittimamente impiegati per l’accertamento nei confronti di un soggetto diverso, la Società, nel caso in esame, è condivisibile sia perché la legge prevede espressamente che l’Ufficio possa procedere a rettifica, indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente, qualora l’esistenza di operazioni imponibili risulti da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54)”.

sia perché, secondo un consolidato orientamento di questa Corte, dal quale il Collegio non ha motivo di discostarsi,

“la violazione delle regole dell’accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti, in mancanza di una specifica previsione in tal senso”(cfr., Cass. civ. sent. n. 14058/2006, che così sintetizza il principio sostenuto con dettagliata motivazione dalla sentenza della Corte di cassazione n. 8344 del 2001), “sia perché le eventuali irregolarità commesse dalla polizia tributaria nell’esercizio dell’attività di accesso ai locali di un soggetto passivo

possono essere eccepite solo da colui che ha subito l'accesso (cfr., Cass. civ. sent. n. 18337 del 2007 in fattispecie relativa ad acquisizione di documentazione presso terzi senza autorizzazione)".

Una volta riconosciuta la Legittimità dell'utilizzazione di documentazione reperita presso terzi ne consegue per la Cassazione "che l'onere della prova della fondatezza della pretesa tributaria si inverte, in forza delle prove aliunde acquisite, e ricade sulla Società, in armonia con quanto statuito dalla C.T.R."

Peraltro,

"la deduzione secondo cui l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere autonomo rispetto al p.v.c., nel senso che l'Ufficio accertatore avrebbe dovuto svolgere comunque, anche quando altri organi istruttori abbiano compiuto attività preparatorie alla sua decisione, un'ulteriore, autonoma Ed integratrice attività istruttoria e non limitarsi ad un acritico trasferimento delle conclusioni del p.v.c. nell'avviso di accertamento, contrasta sia con i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla L. n. 241 del 1990, che si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario, sia con le norme specifiche dell'I.V.A.."

Infatti, l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere frazionato, in conformità alle norme sul procedimento e, quindi, alla divisione del potere amministrativo

"anche nel potere d'iniziativa e, soprattutto, per quel che interessa la presentecausa, nel potere istruttorio. Le tre frazioni del potere amministrativo, che sono ricavate non solo dalla natura del processo decisionale umano, ma anche dall'organizzazione amministrativa, si ricompongono nell'atto amministrativo finale, nell'adozione del quale si deve tener conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti. Questa struttura del procedimento amministrativo esclude che il titolare del potere di decisione debba reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttorio, che hanno preparato la sua attività. Ciò contrasterebbe, oltre tutto, in maniera netta con i principi di economicità e di efficienza, che sono enunciati dalla L. n. 241 del 1990, art. 1, comma 1, in attuazione del principio costituzionale di buon andamento dell'amministrazione pubblica ex art. 97 Cost., comma 1".

Sotto il profilo della garanzia dell'amministrato, poi, è la motivazione dell'atto finale, eventualmente anche per relationem, ad assicurare come, quale e quanta parte dell'attività preparatoria sia recepita nella decisione (L. n. 241 del 1990, art. 3). Gianfranco Antico 23 Giugno 2009

NOTE

(1) Cfr. Cass, Sez. Trib., Sent. n. 19837/05 del 13 giugno 2005, dep. il 12 ottobre 2005, secondo cui il provvedimento emesso dalla competente autorità giudiziaria di autorizzazione alla perquisizione del domicilio di un soggetto determinato permette di acquisire, in quello stesso domicilio, la documentazione riguardante un altro soggetto, anche nel caso in cui quest'ultimo non sia menzionato nel suddetto provvedimento autorizzativo, poiché la ratio della norma – art. 52 del D.P.R. n. 633/72 – è quella di tutelare il contribuente nei cui confronti viene eseguito l'accesso e non di creare una sorta di immunità nei confronti dei terzi.

(2) Confermata da Cass. sent. n. 22468 del 10 luglio 2008, dep. il 5 settembre 2008

(3) Cfr. Cass, Sez. Trib., Sent. n. 19837/05 del 13 giugno 2005, dep. il 12 ottobre 2005, secondo cui il provvedimento emesso dalla competente autorità giudiziaria di autorizzazione alla perquisizione del domicilio di un soggetto determinato permette di acquisire, in quello stesso domicilio, la documentazione riguardante un altro soggetto, anche nel caso in cui quest'ultimo non sia menzionato nel suddetto provvedimento autorizzativo, poiché la ratio della norma – art. 52 del D.P.R. n. 633/72 – è quella di tutelare il contribuente nei cui confronti viene eseguito l'accesso e non di creare una sorta di immunità nei confronti dei terzi. In senso conforme cfr. anche Cass. sent. n. 22468 del 10 luglio 2008, dep. il 5 settembre 2008.

(4) QUERQUI-QUERQUI, Il rinvenimento e l'acquisizione di documentazione attestante violazioni di terzi. Recenti sentenze della Corte di Cassazione legittimano l'operato dell'Amministrazione finanziaria, in "il fisco", n. 1/2006, pag. 62.

(5) QUERQUI-QUERQUI, Il rinvenimento e l'acquisizione di documentazione attestante violazioni di terzi. Recenti sentenze della Corte di Cassazione legittimano l'operato dell'Amministrazione finanziaria, in "il fisco", n. 1/2006, pag. 62. Cfr. Cass. Sent.n.2775 del 9 novembre 2000, dep. il 26 febbraio 2001.

(6) Cfr. Cass. n. 19837 del 12 ottobre 2005, che richiama, a sua volta, le sentenze nn.153/1996 e 2775/2001.

(7) QUERQUI-QUERQUI, Il rinvenimento e l'acquisizione di documentazione attestante violazioni di terzi. Recenti sentenze della Corte di Cassazione legittimano l'operato dell'Amministrazione finanziaria, in "il fisco", n. 1/2006, pag. 62.