

---

# Perimetro del controllo fiscale e legittimità della richiesta dei documenti fiscali

---

di [Giuseppe Bennici](#)

**Publicato il 19 Luglio 2013**

nella fase di verifica tributaria, è fondamentale individuare l'esatto perimetro dei poteri conferiti a chi deve eseguire dei compiti programmati di controllo e di difesa per chi è chiamato a fornire sostanziale riscontro ai dati contabili che hanno formato base di partenza per l'imposizione fiscale

I poteri d'azione dei funzionari e militari dell'Amministrazione finanziaria in sede di accesso ed ispezione sono posti alla verifica del sovraordinato principio del rispetto della capacità contributiva da parte di ogni contribuente ma tale fine, sancito a livello costituzionale, lo si deve contrappesare con la garanzia del contribuente a non essere oltremodo lesa dall'ultra attività dell'azione accertativa.

Fondamentale risulta, quindi, individuare l'esatto perimetro dei poteri conferiti a chi deve eseguire dei compiti programmati di controllo (il fisco) e di difesa per chi è chiamato a fornire sostanziale riscontro ai dati contabili che hanno formato base di partenza per l'imposizione fiscale (contribuente);

L'azione di controllo è sempre preceduta dal conferimento dell'incarico dal responsabile dell'Ufficio di appartenenza dei verificatori; questo è quanto stabilito in maniera incontrovertibile dall'art. 52 del DPR n. 633/1972, come anche richiamato dall'art. 33 del DPR n. 600/1973; in sostanza, non risulterebbe possibile iniziare delle attività di controllo senza che a monte **1** non vi sia un atto autorizzatorio conferito al personale addetto all'attività ispettiva al fine di poter accedere presso la sede commerciale o professionale del contribuente.

La medesima previsione, tuttavia, non la ritroviamo nella legge 212 del 2000 (statuto del contribuente) prevedendosi nelle prescrizioni dell'art. 12 il solo diritto di informazione delle ragioni e dell'oggetto della verifica. La lettera di incarico quale atto amministrativo di autorizzazione tra i suoi elementi deve riportare l'oggetto del controllo e per il principio dell'unicità dell'accertamento, il periodo di imposta.

Nell'azione di controllo è possibile intravedere un perimetro ben delineato dato da un limite inferiore, come previsto dall'art. 43 del DPR 600/1973 e 57 del DPR 633/1973 ed un limite superiore che in

genere coincide con il giorno dell' accesso; in pratica il limite inferiore, è dato dall'avvenuta o meno presentazione della dichiarazione relativa all'imposta da accertare, condizione in base alla quale, possono formare oggetto di controllo fatti gestionali ricadenti nei quattro o cinque periodi di imposta precedenti per i quali sia scaduto il termine di presentazione della dichiarazione. L'ordinaria tempistica dell'accertamento per ogni periodo di imposta subisce un incremento pari al doppio in presenza dei fatti qualificabili come reato ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000 e per i quali vige l'obbligo della segnalazione penale ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale.

Motivo di contendere nelle posizioni tra fisco e contribuente e se, nella specifica previsione di determinati anni di imposta, i verificatori chiedano atti e documenti contabili e fiscali per un periodo non riportato nella lettera di incarico.

L'analisi dello sconfinamento della lettera di incarico parte dai motivi di innesco dell'attività di verifica dove per motivi di innesco devono intendersi le ragioni che legittimano la specifica attività di controllo.

Tenendo conto della prassi di dividere l'attività di verifica in generale e parziale, e potendo far rientrare in quest'ultima modalità i c.d. accessi mirati, può senza dubbio affermarsi che in presenza di un'attività generale di controllo, per il c.d. principio di unicità dell'accertamento, l'annualità di controllo non può che trovare cristallizzazione nel singolo periodo di imposta e per il quale sconfinamento, sarà necessario l'estensione formale del periodo del controllo.

Su una posizione diversa si perviene, invece, nelle ipotesi in cui, abbandonato l'alveo della generalità del controllo, l'attività ispettiva è relativa a singoli aspetti gestionali ovvero innescata da particolari segnalazioni come quelle, per esempio, di natura anti elusiva o di frode fiscale, la cui modalità di analisi è legata al singolo aspetto ma la cui origine e/o ramificazione può estendersi per diverse annualità; in quest'ultime ipotesi, l'unica annualità spesso conosciuta o di rischio per l'Amministrazione fiscale coincide con il periodo nel quale si è verificato l'evento vietato o presunto tale ovvero, come avviene per il caso delle compensazioni delle imposte, coincidente con l'annualità dell'imposta compensata o nel momento della presentazione del modello di versamento F24.

Non vi è dubbio che nelle ipotesi diverse da una verifica generale - la cui motivazione dell'attivazione di quest'ultima può coincidere con semplici ragioni di assenza di controllo nelle precedenti annualità e dove verrà analizzata ogni fase gestionale relativa a tutte le imposte- l'attività ispettiva non è limitata dalla singola annualità di imposta ma dall'oggetto specifico da cui nasce l'incarico ispettivo.

Quale esempio si ipotizzi un accesso mirato la cui origine sia legata ad una segnalazione per l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti o per altre ipotesi particolari quali la presenza, per esempio, di perdite rilevanti o la determinazione degli ammortamenti piuttosto che la distribuzione di riserve di utili; in tale contesto, ipotizzare che al contribuente possa essere chiesta la documentazione relativa alla sola annualità per l'oggetto da analizzare, potrebbe rilevarsi oltremodo dispendiosa in termini di tempo e di sostanzialità del controllo tanto per il fisco quanto per il contribuente dove per i funzionari che chiedono riscontro a dati in loro possesso dovrebbero ottenere una nuova autorizzazione all'incarico ed il contribuente non avrebbe la possibilità nell'istante del controllo di supportare la bontà della propria azione con documenti contabili ed extra contabili relativi ad altre annualità. Appare dunque prioritario, in questa ipotesi esemplificata, la centralità dell'oggetto di indagine piuttosto che il limite temporale magari scritto nella lettera di incarico rilasciata dai verificatori al contribuente.

In sintesi, dunque, tanto più generale è l'oggetto del controllo tanto più rilevante è il confine temporale di riferimento.

Quanto affermato trova conforto nella normativa **2** di riferimento e in diverse pronunce della Corte di Cassazione **3** che slegano l'attività di controllo ad una specifica annualità pre individuata, salvo il rispetto dei termini dell'accertamento.

L'art. 52, c. 4, del DPR 633/1972, richiamato dall'art. 33 del DPR 600/1973, prevede che in sede di accesso i funzionari hanno la facoltà di poter chiedere

*“tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito”;*

La generalizzata previsione relativa al “tutti i libri ecc” risponde in primissima istanza alla sovra ordinata e generale ricerca di elementi di evasione che se richiesti successivamente possono non assumere lo stesso significato e che a sindacato dei verificatori possano ritenersi utili “per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni” come preordinato nelle disposizione del comma 1 dell'articolo in commento.

Si pensi ad esempio al caso in cui ad un contribuente viene chiesta la documentazione relativa ad un fatto gestionale ma nell'immediato viene rilevata la carente contabilizzazione dello stesso da qui, la richiesta della tenuta dei libri fiscali per il periodo in corso ancorché non previsto nella lettera di incarico, potrà far rilevare se l'anomalia contabile è finalizzata al singolo aspetto oppure è sintomatica di una gestione aziendale non in regola nella sua generalità.

La Corte di Cassazione 4 più volte si è spesa nella previsione della generale considerazione che gli elementi riportati nelle lettere di incarico non assumono rilevanza tale da ritenere illegittimamente reperiti i mezzi di prova e quindi alla inesistenza dell'atto di accertamento emanato su tali elementi.

La Corte Costituzionale ha avuto anche modo di affermare, con sentenza n. 247 del 2011, che l'obbligo della conservazione della documentazione da parte del contribuente si riferisce al generale termine previsto dall'art. 22 del DPR n. 600/1972, condizione per cui, richiamatosi persino lo sconfinamento della scadenza decennale prevista dal codice civile, graverebbe sul contribuente l'onere di verificare se in effetti lo stesso possa non fornire la documentazione richiesta dai verificatori relativa ad una annualità non originariamente prevista per il semplice fatto che la stessa è relativa ad una annualità teoricamente scaduta.

In definitiva, va sempre valutata la circostanza della richiesta documentale e la sua produzione in relazione sia alla tempistica ma ancor più al suo oggetto, per non incorrere nelle ipotesi di rifiuto della produzione della documentazione con rilevanti conseguenze sia sul piano dell'azionabilità da parte dell'Ufficio dell'accertamento di imposta induttivamente ovvero, per il contribuente, incorrere nell'effetto preclusivo alla produzione successiva della documentazione come previsto dall'art. 52, c. 5, del DPR n. 633/1972.

**19 luglio 2013**

**Giuseppe Bennici**

1 Cfr Corte di Cassazione n. 15209 del 2001, l'atto di autorizzazione deve essere preventivo rispetto alla data di accesso e richiesta documenti; in senso contrario la Cassazione n. 3388 del 2010, secondo la quale l'accesso diverso da quello per il quale è richiesta l'autorizzazione del PM non comporta la nullità degli elementi acquisiti anche in assenza di autorizzazione del capo ufficio. Si veda anche la sentenza della C.T.P di Avellino n. 406 del 2012.

2 Cfr. art. 52 del DPR n. 600/1972 e 33 del DPR n. 600/1973.

3 Cfr, tra le altre, alla Cassazione n. 25000 del 2005.

4 Cfr Cassazione n. 16426 del 2008, secondo la quale qualora in sede di controllo emergano elementi non previsti in relazione all'oggetto originario indicato nella lettera di incarico, i dati raccolti sono idonei ad essere utilizzati.