
Controllo sulle verifiche: dichiarazioni dei clienti e possibili strategie difensive

di [Giuseppe Bennici](#)

Publicato il 21 Gennaio 2014

quale valore probatorio hanno le dichiarazioni fatte dai clienti durante le operazioni poste in essere dagli organi accertatori nei controlli fiscali; riflessi (fiscali) che un terzo può ingenerare nella altrui sfera impositiva

In tema di capacità contributiva ed ancor più in materia di sanzionabilità di comportamenti contrari ad un precetto imposto dalla normativa fiscale, un rilievo particolare assumono le condotte e le affermazioni con riflessi fiscali che un terzo può ingenerare nella altrui sfera impositiva.

È il caso, che si vuole indagare, della rilevanza delle dichiarazioni fatte dai clienti durante le operazioni poste in essere dagli organi accertatori nei controlli per la regolare emissione degli scontrini ovvero, di ogni altro sistema di certificazione dei compensi.

La questione giuridica della certificazione dei ricavi e dei compensi per i quali non è obbligatorio emettere la fattura si fonda sul corretto rispetto dell'art. 22 del DPR 633/1972, (Commercio al minuto ed attività assimilate), fatti salvi i casi di esonero previsti dall'art. 2 del DPR 696/1996, a cui, nel caso di non ottemperanza, va ricollegata la sanzione prevista dall'art. 6¹ del D.Lgs. n. 471/1997. Alla sanzione pecuniaria, in applicazione dell'art. 12 del D.Lgs. n. 471/1997, sono ricollegate le sanzioni accessorie di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 472/1997, nel caso in specie consistenti nella chiusura temporanea (da 3 giorni ad un mese disposta con provvedimento del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio) nel riscontrato caso della violazione di quattro scontrini/ricevute in giorni diversi nel quinquennio².

Tralasciando le normali conseguenze di natura impositiva legate alla mancata certificazione dei ricavi e dei compensi, dubbi permangono in merito alla corretta applicazione della prassi in specie legata da un lato, alla depenalizzata rilevanza dell'omissione in capo al cliente e dall'altro lato, la rilevanza delle dichiarazioni di quest'ultimi in capo al trasgressore o presunto tale.

L'attività di controllo relativa all'emissione degli scontrini fiscali, comunemente ed esaustivamente denominata attività di controllo strumentale, si estrinseca in una duplice operazione, quella della verifica della corretta emissione dello scontrino o ricevuta fiscale ed in quella concernente la regolare installazione e manutenzione dell'apparecchio fiscale utilizzato per l'emissione dei predetti documenti.

Le due fasi, regolare emissione del documento fiscale e regolare impianto strumentale, tuttavia, attengono a comportamenti commissivi ed omissivi legati alla volontà dell'imprenditore, dove, tuttavia, nel caso del

controllo del documento fiscale, vede l'intervento "decisivo" di un terzo soggetto (il cliente), il cui comportamento o la risposta fornita ai soggetti verificatori non è priva di irrilevanza.

Chi ha avuto un controllo di cui si sta discutendo o, per ragioni di difesa, si è trovato, in quest'ultimo caso di norma "solo a cose fatte", a gestire una tale tipologia di controllo, ha sempre la sensazione che il proprio diritto di difesa *ergo* ragioni abbiano incontrato dei limiti. Appare, dunque, essenziale ricercare le fondamenta di tale *generale cognizione* e verificarne la reale problematica.

La prassi degli ultimi anni ha fatto registrare come il controllo diretto dello "scontrinaggio", quale esclusiva attività, sia stato delegata ai militari della Guardia di Finanza mentre l'Agenzia delle Entrate, accorpa tale controllo nella più complessa attività degli accessi brevi per la verifica dei dati indicati negli studi di settore.

I poteri di accesso per il controllo degli scontrini

Gli addetti al controllo utilizzano una serie di norme che regolano le attività da espletare per la verifica della corretta emissione dello scontrino/ricevuta, ed in particolare:

- l'art. 12 della legge n. 413/1991;
- l'art. 15 D.M. 23 Marzo 1983 per gli scontrini fiscali;
- l'art. 8 della L. 10 Maggio 1976, n. 249 per le ricevute fiscali;
- l'art. 2 della Legge 26 Gennaio 1983, nr. 18;
- l'art. 35 della Legge 7 Gennaio 1929,
- l'art. 52 DPR 633/72,

Sappiamo, sia per quanto disposto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 ed in maniera più incisiva, per quanto previsto dall'art. 52 del DPR n. 633/1972, che l'attività di controllo deve essere attivata in ragione di un incarico relativo a poter accedere presso i luoghi di esercizio previa esibizione delle tessere personali di riconoscimento.

Ciò pare contrastare con il *modus operandi* riscontrato, per una serie di motivi foriere di criticità:

- il controllo svolto dai militari della GdF non è finalizzato al controllo puntuale di una specifica attività economica ma lasciato al libero operare degli incaricati di un servizio;
- il controllo viene nella maggior parte delle volte svolto nelle adiacenze dell'attività economica;
- il controllo, nella prima fase, viene svolto in maniera disgiunta dai verificatori;

- il controllo si basa, spesso, sulle dichiarazioni di un terzo (il cliente) non collegato da nessun nesso alla dinamica fiscale oggetto di controllo.

L'analisi delle singole criticità appena considerate ha, sicuramente, riflessi sull'atto finale che consiste nell'emissione di un atto di contestazione per la violazione ad opera dell'Ufficio Controlli dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

Come premesso, il controllo del territorio finalizzato alla verifica specifica dello "scontrinaggio" è divenuto nel tempo servizio esclusivo dei militari della GdF in attuazione di un "Piano Coordinato di Controllo Economico del Territorio" il cui scopo principale, come chiarito dalla stessa GdF, ha il duplice obiettivo di eliminare i fattori inquinanti della concorrenza sia sul piano economico, sia sul piano fiscale. Benché le attività in parola di quest'ultimi sono attivate sulla base di un servizio definibile generale perché destinato al controllo capillare di un territorio più o meno ampio, va detto comunque, che le attività devono avere una preordinata disposizione a monte fatta dall'Ufficiale competente e/o responsabile di reparto³. L'ipotesi inversa osta con le disposizioni di cui all'art. 12 della legge 212/2000 e con quanto prescritto dall'art. 52 del DPR n. 633/1972. La previsione dell'art. 35 della Legge n. 4/1929⁴, ancorata pur sempre al periodo storico nel cui contesto è stata emanata, non pare possa invocarsi in maniera asettica perché confliggente con l'orientamento del legislatore fiscale attento a contrappesare diritti e doveri dei contribuenti a salvaguardia comunque, del sovraordinato obiettivo della *compliance* tra fisco e contribuenti come evincibile, tra l'altro, nelle disposizioni di cui all'art. 7 del DL 70/2011, oltre che dal rispetto del codice di comportamento del pubblico funzionario, come richiamato anche dalla circolare n. 1/2008 della GdF e da altre disposizioni interne all'Amministrazione finanziaria⁵

La facoltà di verifica espletabile anche nelle immediate adiacenze dell'attività economica porta, nella pratica operativa, a verificare i presupposti della emissione dello scontrino/ricevuta.

È necessario, quindi, che si siano realizzati i presupposti di cui agli artt. 6 e 22 del DPR n. 633/1972, vale a dire è necessario che vi sia stato l'atto di cessione dei beni ovvero il suo consumo a nulla rilevando l'avvenuto pagamento; diverso è il caso delle prestazioni di servizi⁶. L'attività preordinata a tali operazioni presuppone, quindi, l'effettiva osservazione di quanto fiscalmente rilevante avvenuto all'interno dell'attività per poi procedere alla verifica dell'emissione corretta dello scontrino; dubbi devono sollevarsi sul corretto operato dei verificatori all'or quando, il cliente venga fermato non dentro l'attività da parte di un solo verificatore mentre un secondo si presenti o addirittura acceda dietro la cassa dell'operatore addetto allo scontrinaggio bloccandone persino l'utilizzo, magari in presenza di altri clienti.

Tale comportamento è contrario, quantomeno, a due precetti oltre che foriero di minare la già citata *compliance*; da un lato si crea il problema della legittimità della raccolta delle informazioni da parte di un

singolo funzionario pubblico e dall'altro lato, si rilevano profili di ostacolo dell'attività mediante il temporaneo sequestro, di fatto, di un mezzo elettronico indispensabile per la prosecuzione dell'attività.

La criticità maggiore la si riscontra, tuttavia, nell'acquisizione della dichiarazione del cliente. A tal proposito, dubbi si rilevano in ordine alle modalità dell'ottenimento delle stesse e dell'incidenza di una affermazione di un terzo soggetto non legato economicamente all'attività oggetto di controllo.

In merito all'ottenimento delle informazioni da parte del cliente, non si rinviene nel panorama delle disposizioni fiscali un obbligo a carico di un cittadino non nell'esercizio di un'attività economica di acconsentire ad una richiesta dei verificatori; è il caso in cui il cliente, per qualsiasi motivo, non ritiene di rispondere a delle domande verbali.

Il cliente potrebbe essere obbligato a rispondere solo nelle ipotesi previste dall'art. 32 del DPR 600/1973 e 51 del DPR 633/1972, previa ammonizione nel verbale all'uopo redatto delle conseguenze delle mancate risposte, caso non riscontrabile atteso che l'Amministrazione finanziaria chiaramente riconduce l'operato del cliente tra le affermazioni spontanee di parte ed improntate ad uno spirito di autodichiarazione e di partecipazione attiva del cittadino.

Nell'ipotesi in cui vi sia una dichiarazione non corrispondente alla realtà, sempre possibile da quando il cliente è esonerato da qualsiasi sanzione, lascia all'imprenditore l'unica strada della prova testimoniale essendo non più sufficiente neanche la verifica della singola registrazione impressa nel registratore. Di fatto, si scontrano la pubblica fede di un verbale che verrà redatto dagli agenti del fisco sulla base di una dichiarazione di un terzo, che non entra quale parte attiva (non è richiesta la firma del cliente e neanche la sua presenza alle operazioni successive) nel verbale di constatazione redatto in un secondo momento per mancata o infedele emissione dello scontrino.

Di fronte a siffatto modus operandi, considerati anche i limiti di accesso agli atti imposti dall'art. 24 della legge n. 241/1990, come modificata dalla legge n. 15/2005, in un quadro di norme che meglio avrebbero da delineare questa questione di così vasta portata, le strade percorribili in prima istanza sono quella della partecipazione attiva alla redazione del verbale di constatazione facendo particolare attenzione agli orari in esso riportati – dato utile per il confronto con l'orario di emissione dello scontrino contestato -, la richiesta di inserire dettagliatamente ogni considerazione e/o dato pertinente con il controllo nel riquadro delle dichiarazioni di parte - essenziale per la richiesta di annullamento in autotutela dell'atto -, ed in estrema ratio, valutare la strada della querela per falso - con tempi e soprattutto costi ben maggiori della sanzione oggi vigente.

Si tenga presente, tuttavia, che a favore dell'Amministrazione finanziaria va letta la sentenza della Cassazione, n. 2916/2013, la quale, pur ribadendo la complessità della vicenda legata all'ammissione della prova testimoniale in sede di processo tributario⁷ dopo aver fornito alcuni chiarimenti sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario, chiarisce che non esiste comunque, una disposizione che vieta l'ingresso nel processo tributario delle *“dichiarazioni dei terzi raccolte dai verificatori ... e inserite nel processo verbale di constatazione”*, assumendo le stesse *“natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di prova*

(Cassazione, sentenze nn. 20032/2011; 9402/2007; 16032/2005)”

Naturalmente, quanto affermato con varie pronunce dalla Cassazione può essere invocato a proprio favore anche dal contribuente (Cassazione sentenza n. 11785/2010).

Secondo un orientamento della Cassazione in taluni casi le dichiarazioni possono spingersi fino ad assurgere al rango di presunzioni (Cassazione 5 maggio 2011 n. 9876) *“le dichiarazioni del terzo - acquisite, come nel caso concreto, dalla Polizia Tributaria nel corso di un’ispezione, e trasfuse nel processo verbale di constatazione ... - hanno per lo più valore meramente indiziario... Tuttavia, tali dichiarazioni - nel concorso di particolari circostanze - possono rivestire i caratteri delle presunzioni (generalmente ammesse nel processo tributario...)... dando luogo, di conseguenza, non ad un mero indizio, bensì ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell’avviso di accertamento... Il che accade, in particolare, quando le dichiarazioni rese a verbale dal terzo si segnalino come dotate di una particolare attendibilità ed affidabilità, poiché aventi natura confessoria...”*. Diviene fondamentale, quindi, che anche nei controlli per mancata emissione di scontrini/ricevute, il contribuente presti particolare attenzione a quanto riportato nel verbale, attività inquadrabile tra quelle di natura amministrativa di controllo.

Secondo i richiamati orientamenti giurisprudenziali, a favore del contribuente deporrebbe la possibilità di percorrere la via dell’annullamento all’or quando, in mancanza di allegazione del documento di dichiarazione del cliente, nel verbale redatto in sede di controllo e rilasciato alla parte non vi siano riportati i dati identificativi e le domande e risposte fornite, appunto, dal cliente agli addetti al controllo potendosi ravvedere in siffatte situazione una grave violazione del diritto di difesa.

21 gennaio 2014

Giuseppe Bennici

1Cfr. art. 6, c. 3, D.Lgs. n. 471/1997: Se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Se non constano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione è punita con sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

Nei casi previsti dai commi 1, 2, 3, periodi 1 e 2, e 3-bis la sanzione non può essere inferiore a lire un milione (art. 6, c. 4)

2 Soggiacciono alle medesime disposizioni anche i professionisti iscritti in albi o ordini professionali.

3 Cfr Circolare GdF, n. 1/2008, pag. 202, la stessa sembrerebbe escludere l'individuazione di un documento interno di autorizzazione specifico per i "controlli strumentali"; in mancanza dell'atto autorizzatorio si farà discernere la correttezza dell'operato dagli ordini di servizio.

4Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche.

5 Cfr, Messaggio del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29.10.2010, 153551/2010, avente quale oggetto “*Rapporti con i contribuenti sottoposti a controllo*”.

6 La classificazione tra attività di servizi e attività commerciali in materia di certificazioni dei ricavi trova delle accezioni; si pensi al caso di una attività da bar o ristorazione dove le stesse, pur essendo inquadrate, anche ai fini degli studi di settore, tra le attività di servi l'avvenuta consumazione dei beni ne statuisce il momento impositivo a nulla rilevando l'avvenuto pagamento o meno da parte del consumatore.

7 Cfr. articolo 7, c. 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.