

Circolare n. 20/E del 2010: le varie ipotesi di contraddittorio applicate ad alcune delle tipologie di soggetti considerate dalle «linee strategiche»

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

È noto che le attività investigative in campo fiscale vengono programmate annualmente secondo schemi che discendono dalla sfera dell'«alta amministrazione» - cioè dagli atti di indirizzo che presiedono alla traduzione dei programmi politici in scelte amministrative -, passando attraverso convenzioni e piani mediante i quali Agenzia delle Entrate e G.d.F. organizzano in concreto le proprie attività sul «campo».

In particolare, l'Agenzia delle Entrate opera guardando alle indicazioni esplicitate nella circolare annuale di programmazione: si tratta certo di elementi ancora «generalissimi», ma utili a orientare sia i piani di controllo locali, sia (di riflesso) le strategie difensive dei contribuenti.

In particolare in relazione al contraddittorio – la cui corretta attuazione costituisce ormai un «caposaldo» dell'accertamento – si intendono esaminare nel presente contributo le problematiche che riguardano, tra le varie tipologie di soggetti cui sono indirizzati i controlli secondo la circolare n. 20/E del 16.4.2010, quelli che esercitano attività di impresa e autonomo-professionali.

Il contraddittorio in sede di verifica fiscale

L'attività di verifica esordisce generalmente con un accesso *in loco*, cioè presso i locali utilizzati per l'esercizio dell'attività, ovvero – in presenza dei necessari presupposti e dell'autorizzazione dell'A.G. – anche presso il domicilio del contribuente.

Nel corso della verifica la partecipazione del contribuente è di importanza cruciale (a garanzia sia del pieno esercizio dei diritti del contribuente stesso, sia dell'effettuazione di un'indagine corretta), e si manifesta mediante il diritto di:

- ricevere, al termine di ogni giorno di attività, un esemplare del processo verbale di verifica quotidianamente redatto, da sottoscrivere dopo attenta lettura. Nel verbale vanno indicate, tra l'altro, l'ora di apertura della verifica e quella di chiusura, le operazioni di controllo effettuate e le eventuali violazioni rilevate;
- rilasciare dichiarazioni ed osservazioni che devono essere verbalizzate;
- richiedere un tempo congruo (anche superiore ai termini fissati *ex lege*) per fornire risposta alle richieste dei verificatori;
- pretendere che la permanenza del personale dell'Amministrazione finanziaria, ai fini della verifica, presso la sede dell'attività, non superi i trenta giorni lavorativi, prorogabili, al massimo, di altri trenta, nei casi di particolare complessità dell'indagine¹;
- esigere il rispetto del segreto d'ufficio sugli elementi acquisiti nel corso della verifica e la massima riservatezza nella custodia della documentazione esaminata, quale, ad esempio, quella di natura bancaria e finanziaria;
- eccepire, nel caso sia un professionista, il segreto professionale su documenti concernenti i rapporti con i propri clienti;
- rivolgersi al responsabile dell'attività di verifica, al responsabile dell'ufficio fiscale o al Garante del contribuente ove ritenga che i verificatori non procedano con modalità conformi alla legge.

¹ Al riguardo, si segnala la posizione del Comando Generale della Guardia di Finanza con la citata circolare n. 2504000 del 17.8.2000, successivamente condivisa dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 64/E del 27.6.2001, in cui si evidenzia che «*ai fini del computo dei giorni di permanenza di cui al comma 5 dell'articolo 12 (n.d.r. dello Statuto del contribuente), vanno considerati i giorni di effettiva presenza presso il contribuente a decorrere dalla data di accesso*». Sul punto, va, altresì, richiamato l'orientamento, non condiviso dalla dottrina maggioritaria, della CTP Catania, che, con sentenza n. 238 del 4.5.2004, ha evidenziato la natura perentoria del termine in esame, facendone discendere l'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti oltre i trenta giorni previsti dalla legge.

Di contro, il soggetto sottoposto a controllo ha il dovere di custodire la documentazione esaminata dai verificatori e di rispondere alle richieste dai medesimi formulate: questi, infatti, nella fase istruttoria, può, tra l'altro, essere invitato a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti, a esibire o trasmettere atti o documenti rilevanti, oltre che a compilare questionari.

La facoltà di formulare osservazioni e richieste prima dell'avviso di accertamento

Secondo un certo orientamento giurisprudenziale², la sottoscrizione del verbale di verifica e, conseguentemente, delle dichiarazioni in esso riportate, conferirebbe valore di confessione stragiudiziale alle medesime, che potrebbero, quindi, far piena prova contro colui che le avesse rese; inoltre, la mancata contestazione dell'operato dell'Ufficio sarebbe da assimilare a una sostanziale accettazione delle conclusioni cui lo stesso fosse pervenuto.

Per quanto concerne il successivo *iter* procedurale, la mancata sottoscrizione del verbale, di cui i verbalizzanti devono dar atto, non produce alcun effetto.

Dalla consegna del pvc, decorrono, ai sensi dell'art. 12, settimo comma, dello *Statuto del contribuente*, 60 giorni entro i quali l'interessato può produrre memorie e controdeduzioni che dovranno essere attentamente vagliate dall'ufficio, il quale non può emettere l'avviso di accertamento prima che sia decorso il predetto termine temporale.

Si rammenta che, mentre il termine decadenziale per l'esercizio del potere di accertamento non può essere derogato (semmai il legislatore ha previsto alcune ipotesi di ampliamento, come quella collegata alla rilevazione di comportamenti concretanti violazioni penali tributarie, di cui all'art. 37, comma 24, del D.L. n. 223/ 2006, convertito in L. n. 248/2006), al termine iniziale l'ufficio accertatore può derogare, ma solamente in presenza di condizioni di *«particolare e motivata urgenza»*³.

2() Ad esempio, Cass. 9 giugno 1990, n. 5628.

3 La questione della possibilità di non osservare, a determinate condizioni, il periodo di 60 giorni prima dell'emanazione/notificazione dell'avviso di accertamento, è stata oggetto dell'ordinanza della Corte Costituzionale n. 244 del 2009 (giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale - camera di

Si tratta di una facoltà di assoluto rilievo concessa al contribuente, che dà luogo a un'ipotesi di contraddittorio obbligatorio *ante* accertamento, nell'ambito del quale è possibile contestare il contenuto e le modalità operative del controllo, anche nella prospettiva di un'eventuale archiviazione del pvc (in presenza di presupposti autonomamente valutabili dall'ufficio).

Il contraddittorio nell'accertamento con adesione

Successivamente alla verifica, la vera sede del dialogo tra contribuenti e Fisco è rappresentata dall'accertamento con adesione, strumento idoneo alla chiusura della vertenza con un parziale riconoscimento della ragioni delle parti private, a fronte di un pronto e sicuro assolvimento delle maggiori imposte concordate e delle sanzioni ridotte a $\frac{1}{4}$ dei minimi edittali.

Secondo le interpretazioni ufficiali - C.M. 8.8.1997, n. 235/E -, nell'ambito del procedimento «*si rende necessario redigere per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione con la quale sarà dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni addotte*»⁴.

La successiva circolare 28.2.2001, n. 65/E ha ribadito «*l'obbligo di documentare i contraddittori*⁵ *svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, deve essere dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti*», da rilasciare in copia al contribuente, previa sottoscrizione delle parti presenti.

Il contraddittorio nell'ambito dell'adesione, nel quale possono sfociare gran parte delle vertenze originate dai controlli programmati secondo le indicazioni della circolare n. 20/E, non può essere in nessun modo assimilato a una «trattativa» nella quale sia in gioco l'(indisponibile) obbligazione tributaria, ma semmai a una forma «specializzata» di partecipazione del cittadino (contribuente) al procedimento

Consiglio dell'8.7.2009, decisione del 16.7.2009, deposito del 24.7.2009).

⁴ Cfr. circolare Assonime n. 2 del 19.1.1998.

⁵ E' sempre opportuna la verbalizzazione dei contraddittori con esito negativo, come segnalato dalla circ. n. 65/2001, paragrafo 4.2.

amministrativo, secondo moduli che sono stati introdotti dalla legge generale sul procedimento, n. 241/1990.

Al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa, la motivazione dell'adesione deve indicare - in dettaglio e senza utilizzare formule di rito - gli elementi, i fatti e le circostanze che hanno condotto al ridimensionamento della pretesa tributaria, rendendo anche comprensibili tutti i passaggi logico-giuridici che hanno condotto a tale risultato e riassumendo, anche sinteticamente, i fatti e gli elementi più significativi contenuti nei singoli verbali di contraddittorio, divenendo in tal modo uno strumento di riscontro, *ex post*, dei ragionamenti seguiti dalle due parti del procedimento.

Le definizioni senza contraddittorio: pvc e «inviti»

È vero che il contraddittorio – ossia la formazione «dialettica» della pretesa tributaria, secondo uno schema conciliativo che intende escludere la lite – ha assunto una rilevanza centrale nell'ambito dei rapporti tra contribuenti e Fisco. Ciò nonostante, ragioni di celerità e semplificazione delle vertenze (a vantaggio di ambedue le parti) hanno indotto in epoca recente il legislatore a introdurre anche degli istituti «alternativi» fondati sulla mera accettazione del recupero a imposizione proposto dagli uffici, in cambio di una notevole riduzione delle sanzioni.

Si rammenta che l'originario impianto dell'accertamento con adesione, fondato sulla centralità del contraddittorio, è stato integrato a opera dell'art. 83, comma 18, del D.L. 25.6.2008, convertito con modificazioni dalla L. 6.8.2008, n. 133, mediante l'introduzione del nuovo art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997. L'integrazione normativa, di fatto, consiste nella messa a disposizione di un nuovo strumento di definizione, rivolto agli atti «endoprocedimentali» del controllo.

L'istituto consente al contribuente di prestare adesione anche ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA che consentano l'emissione di accertamenti parziali.

La definizione non comporta però una riduzione della pretesa tributaria, bensì solamente il «taglio» delle sanzioni a 1/8 del minimo edittale, anziché a 1/4 come avviene nel contesto dell'accertamento con adesione. Il nuovo istituto emerge pertanto come una possibilità di «chiusura» veloce del procedimento *ab origine*, in un'ottica di semplificazione e «deflativa» delle vertenze fiscali.

Il D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. n. 2 del 28.1.2009 (art. 27, primo comma, lett. b), ha successivamente innovato l'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, sull'accertamento con adesione, con l'inserimento del nuovo comma 1-bis.

La novità intervenuta consiste nella possibilità di prestare adesione anche rispetto ai contenuti dell'invito al contraddittorio inoltrato dall'ufficio, mediante una comunicazione a quest'ultimo (utilizzando il modello relativo alla definizione dei pvc) e il versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno che precede la data fissata per la comparizione.

Tale possibilità viene ad aggiungersi alla definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, e come questa consente di aderire alla «proposta» dell'ufficio tributario, di fatto rinunciando alla definizione in contraddittorio delle maggiori imposte dovute, ma consentendo la riduzione delle sanzioni applicabili a 1/8 – anziché a 1/4 – del minimo edittale.

Nell'uno come nell'altro caso, si tratta di procedure particolarmente interessanti per coloro che non confidassero eccessivamente nel buon esito dell'eventuale contraddittorio e intendessero risolvere in modo semplice e veloce la vertenza con il Fisco.

I grandi contribuenti

Peculiari problematiche sono poste dalla necessità di trattare i c.d. «grandi contribuenti», cioè quei soggetti (nella generalità dei casi società di capitali) i cui valori in termini di ricavi e componenti della gestione caratteristica assumono una rilevanza quantitativa tale da farne una «*species*» autonoma rispetto alla «massa» degli altri contribuenti.

Per tali soggetti, al cui controllo è preposta una struttura *ad hoc* in seno alle direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate (Ufficio grandi

contribuenti), il contraddittorio può infatti dar luogo a un dialogo complesso tra i rappresentanti dell'amministrazione e gli studi professionali, spesso orientato più alla risoluzione di soluzioni interpretative che a un semplice giudizio di fatto.

Ciò è tanto più vero quanto più il controllo si è avventurato su terreni cedevoli quali quelli dell'elusione e dell'abuso del diritto, pur all'interno di una ricostruzione verosimile dell'intenzionalità che ha guidato l'azione dell'impresa.

Va a tale riguardo rammentato che l'art. 27 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla L. n. 2/2009, ha introdotto alcune importanti novità che coinvolgono l'organizzazione interna dell'Agenzia delle Entrate. In particolare:

- il nono comma dell'articolo richiamato ha previsto l'attivazione di un sistema di controlli sistematico alle imprese con volume di affari o ricavi superiore a 300 milioni di euro;
- secondo il decimo comma, si considerano «imprese di più rilevante dimensione» quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a 300 milioni di euro;
- tale importo verrà gradualmente diminuito fino a 100 milioni di euro entro il 31.12.2011;
- il controllo sostanziale dovrà essere realizzato in modo selettivo sulla base delle analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa, o - se disponibile - sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali.

A partire dal 1° gennaio 2010, la soglia minima per essere considerate imprese (contribuenti) di più rilevante dimensione si riduce a 200 milioni di euro, con il conseguente incremento della platea di riferimento da circa 1.000 a circa 1.600 imprese (cfr. il provvedimento direttoriale prot. 2009/189542 del 16.12.2009).

Secondo la circolare, il riassetto organizzativo delle strutture regionali e centrali e la ridefinizione delle modalità di intervento nei confronti dei grandi contribuenti hanno fatto registrare nel 2009 risultati significativi

con riguardo soprattutto alla qualità dei controlli, grazie anche all'adozione di specifiche metodologie.

L'Agenzia dovrà quindi proseguire sulla linea già percorsa dalla circolare n. 13/E del 2009, prevedendo una programmazione dei controlli per tutti i soggetti al di sopra dei 100 milioni di volume d'affari/ricavi, in coordinamento – a livello regionale – con la G.d.F.

In tale prospettiva, il complesso delle attività istruttorie si supporterà sul «tridente» costituito dal tutoraggio, dagli accertamenti e dalle attività esterne.

Per i soggetti «grandi», l'instaurazione di un contraddittorio ante e *post* accertamento dovrà evidentemente misurarsi con i temi che facilmente possono associarsi a tale tipologia di contribuenti: *transfer pricing*, prestazioni infragruppo, operazioni straordinarie interne e transnazionali (con eventuale abuso dei regimi di neutralità), contestazioni relative al regime del consolidato fiscale e all'antieconomicità dei comportamenti imprenditoriali, etc.

Raramente i rilievi formulati dagli uffici in tali materie si prestano a una pronta definizione, giacché – come si è accennato sopra – essi involgono complesse questioni interpretative, sulle quali difficilmente potrà registrarsi la «convergenza» tra le due parti. È quindi chiaro che ambedue le parti – consulenti e amministrazione - cercheranno di supportare le proprie ragioni mediante la produzione di riscontri «autorevoli» (il consulente ricorrendo a riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, a pareri *pro veritate*, etc., e l'ufficio alla prassi interpretativa ufficiale, al parere di organismi amministrativi sovraordinati, alla giurisprudenza, etc.).

Le imprese medie e piccole

La programmazione dei controlli nei confronti delle imprese medie e piccole – per le quali è prevista una decisa intensificazione delle attività investigative a fronte di una constatata propensione al sottodimensionamento degli imponibili – fa i conti, più che con complessi schemi elusivi/abusivi, con l'«evasione fiscale» propriamente intesa, generalmente riconducibile alla mancata contabilizzazione dei corrispettivi incassati.

Il nuovo modello organizzativo dell’Agenzia delle Entrate, imperniato sulle direzioni provinciali, si presta particolarmente alla gestione di tali posizioni, sia nell’ambito dell’attività investigativa, sia per quanto attiene all’«interlocuzione» dei contribuenti con l’amministrazione.

La circolare precisa a tale riguardo che i controlli sulle imprese di medie dimensioni (dei quali si attende il miglioramento qualitativo anche sulla base dell’analisi di rischio preventiva, fondata sui «*trend* dichiarativi» degli ultimi periodi di imposta) devono essere condotti tenendo conto tra l’altro dei seguenti criteri di pericolosità:

- rapporti con soggetti non residenti in cui si possa ravvisare la presenza di specifici profili di rischio;
- operazioni infragruppo;
- crediti IVA utilizzati in compensazione o riportati al successivo periodo di imposta, di importo significativo che si presentino anomali in rapporto ai dati dichiarati ed in relazione all’attività svolta;
- ingenti oneri finanziari (anche ai fini del controllo della *thin capitalization* e del *pro-rata* patrimoniale⁶);
- oneri straordinari o costi per servizi particolarmente elevati;
- anomale variazioni ed oscillazioni di fatturato nel breve e medio periodo.

Esplicitamente, la circolare associa il miglioramento qualitativo di tali controlli al « ... *maggiore utilizzo degli istituti definitivi disciplinati dal D.Lgs. n. 218 del 1997, la cui portata è stata ampliata con gli interventi legislativi del 2008 e del 2009*».

Si sollecita insomma, ove possibile, l’utilizzo degli strumenti dell’accertamento con adesione, della definizione dei pvc e della definizione degli inviti al contraddittorio.

Per quanto invece riguarda le piccole imprese e i lavoratori autonomi, previa selezione delle posizioni più a «rischio» di evasione, le direzioni

⁶ I nominati istituti IRES sono stati abrogati dalla Finanziaria 2008, ma sono chiaramente applicabili *ratione temporis* alle vicende riguardanti i periodi di imposta pregressi.

provinciali dovranno procedere – tra l’altro – guardando ai dati emergenti dagli studi di settore, per un riscontro della «fedeltà» tra quanto dichiarato nei modelli di comunicazione e la situazione effettiva. Sono inoltre previsti specifici controlli sulle posizioni dei contribuenti «congrui», per l’appunto finalizzati al riscontro della correttezza delle comunicazioni.

Gli «studi» sono quindi valorizzati nel 2010, dopo un travagliato percorso, essenzialmente come sofisticati indicatori matematico-statistici utili al fine della «perimetrazione» dei soggetti da controllare.

Si rammenta a tale riguardo che, secondo le SS.UU. della Corte di Cassazione, pronunciate con sentenza n. 26635 del 18.12.2009:

- gli studi di settore consistono in «elaborazioni statistiche» *« ... il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice»;*
- dato che il confronto avviene tra i dati economici emergenti dalle dichiarazioni fiscali e un livello «normale» riferito alla specifica attività, costruito sulla base degli «studi», lo scostamento dev’essere tale da costituire una «grave incongruenza»;
- *« ... i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere “corretti”, in contraddittorio con il contribuente, in modo da “fotografare” la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell’ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa “incoerenza” con la “normale redditività” delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato»* (e al fine di non dar luogo a un improprio strumento di determinazione del reddito, in contrasto con i principi costituzionali).

In particolare per i contribuenti soggetti agli studi di settore, quindi, il contraddittorio è stato solennemente inserito dalla Corte tra i presupposti di legittimità dell’operato dell’amministrazione: se ciò è vero allorquando l’accertamento poggia essenzialmente sui dati degli «studi», lo stesso principio dovrebbe esser fatto valere anche nella fase pre-accertamento, in corso di verifica e successivamente alla consegna del pvc.

La situazione dei professionisti

Secondo quanto è affermato nella circolare di programmazione, per gli esercenti arti e professioni (ricompresi in un'unica «macrotipologia» con le imprese di minori dimensioni, è prevista la programmazione di « ... una adeguata quota di controlli, superiore in ogni caso a quella del 2009». Nelle indagini rivolte a tali soggetti, da sviluppare con le modalità già indicate dalla circolare n. 13/E del 2009, dovranno essere di norma evitate le attività istruttorie esterne, « ... privilegiando invece, ricorrendone i presupposti, le indagini finanziarie».

Si rammenta a tale riguardo che per i professionisti (regolamentati e non), l'ispezione può essere svolta esclusivamente in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

Si configura, pertanto, un vero e proprio diritto alla partecipazione all'attività ispettiva da parte del destinatario della stessa, motivata dall'esigenza di assicurare un'adeguata tutela al segreto professionale che solo il professionista potrebbe invocare in ordine al contenuto degli atti riguardanti i propri clienti.

L'eventuale acquisizione documentale a seguito di un accesso eseguito in assenza del titolare dello studio o di un suo delegato sarebbe, pertanto, idonea ad inficiare la legittimità dell'avviso di accertamento che dalle risultanze di tale documentazione traesse origine. In relazione a ciò, nell'ipotesi di assenza del professionista, i soggetti presenti nello studio ben potrebbero opporsi all'accesso, potendo, al massimo, fornire riscontro all'eventuale richiesta di esibizione delle scritture contabili.

Come si cercherà di precisare meglio più avanti, il contraddittorio dei professionisti, quale momento qualificante dell'attività di indagine e dell'istruttoria pre-accertamento, pone rilevanti problemi in ordine alla riservatezza dei dati e degli elementi riguardanti i clienti gestiti, per i quali è opponibile il segreto professionale e in ogni caso sussistono questioni di *privacy* in relazione a situazioni giuridiche tutelate dall'ordinamento.

Professionisti e controlli bancari/finanziari

Prima ancora di scendere nel dettaglio delle attività di controllo pianificate dall'Agenzia per il 2010, è opportuno soffermarsi brevemente su un'altra modalità istruttoria (rispetto a quella costituita dagli accessi, dalle ispezioni e dalle verifiche), combinabile con modalità più «classiche», rispetto alla quale emerge solitamente la questione del «dialogo» contribuenti-Fisco. Ci si riferisce ai controlli bancari/finanziari, le cui incisive presunzioni vengono «temperate» dalla possibilità di acquisire dai titolari dei rapporti la dimostrazione che le somme movimentate non sono il frutto di evasione.

In particolare, si rammenta che l'art. 32, D.P.R. n. 600/1973, nella versione modificata dalla Finanziaria 2005, ha esteso ai professionisti il trattamento precedentemente riservato alle sole imprese, stabilendo l'inversione dell'onere della prova in sede di accertamento se il professionista non riesce a giustificare gli accreditamenti/addebitamenti sul conto corrente «verificato». In relazione alla possibilità di imputare al reddito del professionista - come maggiori compensi non contabilizzati - i versamenti, ed eventualmente anche i prelevamenti, dei quali non fosse possibile dimostrare la «causale», si è registrata una divergenza tra le opinioni favorevoli ad attribuire all'innovazione normativa (contenuta nella Finanziaria 2005), rispettivamente, carattere procedurale ovvero sostanziale⁷.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, che è opportunamente intervenuta in materia con la propria circolare 16.3.2005, n. 10/E (par. 3.8), *«le disposizioni introdotte con i commi 402, 403, 404 della legge n. 311/2004 - ampliative dei poteri di indagine bancaria a disposizione del Fisco - in quanto aventi ad oggetto poteri istruttori, hanno natura procedimentale. Da tale natura deriva che, gli effetti da esse prodotte, si riflettono a carico dei contribuenti anche per gli anni pregressi, con riguardo a tutti gli anni accertabili alla data di effettuazione del controllo»*⁸.

⁷ Tali considerazioni sono state espresse da L. Lovecchio - G. Pasquale, nell'articolo *“Per i conti correnti un passato a rischio”*, Il Sole 24 ore, 29.8.2006, p. 21.

⁸ L'indicato orientamento ufficiale dell'Agenzia delle Entrate è stato oggetto di critica da parte dell'ABI, che - da parte sua - ritiene che *“le richieste degli uffici finanziari, formulate in base ai nuovi e più ampi poteri di indagine, relative ai periodi d'imposta anteriori l'anno 2005, dovevano essere sostanzialmente riscontrate sulla base della previgente normativa”* (circolare ABI, serie tributaria, 20.2.2005, pos. 433/f).

I problemi legati al segreto professionale

In via generale, la tutela del segreto professionale si impernia sull'art. 622, c.p., ove è previsto il delitto di indebita rivelazione di notizie apprese in ragione del proprio stato, ufficio o professione.

Tale segreto è salvaguardato in ragione dell'esigenza di tutelare l'interesse privato alla riservatezza dei clienti che si rivolgono ad un professionista e l'interesse pubblico a non scoraggiare il ricorso a prestazioni professionali che richiedono la conoscenza di notizie riservate sul conto del cliente.

Sul piano penal-processuale, la tutela del segreto professionale è garantita sotto i profili:

- della facoltà di astenersi dal testimoniare su quanto conosciuto per ragione della propria professione (art. 200, c.p.p.)⁹;
- della possibilità di opporsi all'esibizione di atti e documenti richiesti dall'A.G., dichiarando per iscritto che si tratta di notizie coperte dal segreto professionale (art. 256, c.p.p.).

Nel procedimento tributario di controllo (inteso in senso lato), al segreto professionale è attribuita una specifica valenza “*limitativa*” dei poteri del Fisco, in forza dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972, ove è attribuito al professionista la facoltà di eccepire, in sede di accesso, il segreto professionale su documenti e notizie richiesti dai verificatori.

In particolare, l'art. 52, comma 3, del D.P.R. 633/1972, dispone che l'esame di documenti e la richiesta di notizie per i quali è eccepito il segreto professionale possono verificarsi soltanto con l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'A.G. più vicina.

Il segreto in questione assume quindi rilevanza solamente se il professionista lo eccepisce nel corso dell'ispezione e, in ogni caso, l' A.G. può consentire all'organo ispettivo di derogarvi, fatti salvi i limiti imposti dall'art. 103 c.p.p. in tema di garanzie del difensore.

⁹ Per avvocati, notai e sanitari. E tale norma non sembra estendibile ad altre categorie professionali.

L'opposizione del segreto professionale può riguardare soltanto fatti e circostanze che attengono direttamente alla tutela del diritto alla riservatezza, e in tali ipotesi i verificatori possono procedere solamente rivolgendosi all'A.G.

Considerazioni di sintesi

La breve rassegna compiuta finora ha inteso porre in luce le caratteristiche dei soggetti di natura commerciale e libero-professionale, per quanto attiene alla loro possibilità di essere parte in un contraddittorio con gli uffici fiscali.

Il «pretesto» per poter proporre alcune riflessioni è costituito dalla circolare annuale di programmazione riguardante le attività di controllo per l'«esercizio» 2010 dell'Agenzia delle Entrate. L'esame degli indirizzi ufficiali dell'Agenzia, in sé considerati, rivela solamente l'esigenza di incrementare le indagini sotto i profili qualitativo e quantitativo (sulla linea di una progressione costante negli ultimi anni); le problematiche in essa date per presupposte, tuttavia, consentono di operare una connessione con il tema del contraddittorio.

Quest'ultimo è sempre presente «dietro le quinte», per così dire, dal momento che esso, oltre a costituire un momento centrale del «nuovo Fisco» fondato sullo *Statuto del contribuente*, è anche il perno intorno a cui ruota l'istituto dell'accertamento con adesione.

Si tratta quindi di una fase nient'affatto incidentale del procedimento di accertamento, che peraltro condiziona la stessa produzione dei risultati attesi da parte dell'amministrazione (in termini di liquidazione con F24 delle imposte definite e delle sanzioni).

Le indicazioni relative alla programmazione dei controlli, da ridefinirsi – rispetto agli anni precedenti – tenendo conto della riorganizzazione degli uffici su base provinciale (con le conseguenti problematiche in ordine alla competenza) possono pertanto essere lette rammentando le non poche possibilità, per i contribuenti sottoposti a controllo, di interloquire con il Fisco durante la verifica, al suo termine, *medio tempore* prima dell'emanazione dell'atto impositivo, ovvero in seno a un formale procedimento di adesione attivato su istanza di parte o su iniziativa



dell'ufficio. Da tali attività potranno generarsi, in conseguenza dell'eventuale accoglimento parziale o totale delle «controdeduzioni» da parte dell'ufficio, l'archiviazione del pvc, l'annullamento in autotutela dell'atto, la definizione in adesione della pretesa tributaria, ovvero l'acquiescenza del contribuente con l'accettazione degli importi accertati (in caso di mancato perfezionamento dell'adesione).

10 maggio 2010

Fabio Carriolo

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente