

## **SEMPRE UTILIZZABILI LE PROVE ACQUISITE PRESSO TERZI**

di **Gianfranco Antico**

Con ordinanza n. 22724 dell'8 novembre 2010 (ud. del 22 settembre 2010) la Corte di Cassazione ha confermato che *“l'uso di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola disposizioni che regolano l'accertamento o il principio del contraddittorio, nè il riparto dell'onere probatorio, atteso che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e l'art. 54, comma 2, del citato D.P.R., dispongono che gli Uffici, 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. nn. 24967/05, 9100/01, nonché Cass. n. 6311/08, secondo cui l'accertamento induttivo può essere fondato su documentazione reperita presso terzi, e sulle annotazioni elaborate da terzi, purchè tale documentazione sia resa nota al contribuente ed esibita in giudizio; v. anche Cass. n. 24433/08, in motivazione)”*.

### **Le nostre considerazioni**

Come è noto, l'accesso da parte dei verificatori può essere effettuato con apposita autorizzazione scritta, rilasciata dal capo dell'ufficio che ordina la verifica.

L'autorizzazione contiene:

- il nominativo e i poteri del soggetto che dispone la verifica;
- l'ordine di accedere;
- l'indicazione del soggetto da verificare;
- le ragioni del controllo;
- le effettive esigenze d'indagine esterna;
- l'indicazione che la verifica, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, si svolgerà durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa nonché alle relazioni commerciali o professionali;

- le annualità da verificare;
- la data dell'inizio della verifica;
- la sottoscrizione del soggetto che autorizza la verifica.

L'accesso può avere luogo nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole. Si tratta dei luoghi dichiarati ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 o comunque nei quali si svolge di fatto l'attività e cioè negozi, stabilimenti, filiali, succursali, sedi secondarie, depositi, magazzini e simili.

L'accesso presso l'abitazione privata del contribuente<sup>1</sup> - tutelata dall'art. 14 della Costituzione - può essere effettuato solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente a quanto disciplinato dal comma 2, dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972.

Per l'accesso in locali destinati anche ad abitazione non è necessario nessun altro presupposto legittimante, essendo in *re ipsa* l'accesso preordinato ad una ordinaria attività di ispezione fiscale.

Per eseguire l'accesso nei confronti di associazioni, circoli sportivi, comitati e Onlus è necessaria l'autorizzazione dell'A.G.. Tuttavia, pur se cautelativamente è opportuno munirsi di autorizzazione, a nostro avviso, nei casi in cui l'ente svolga – legittimamente o meno – anche attività commerciale, non è normativamente necessaria la predetta autorizzazione<sup>2</sup>; infatti, nella prima ipotesi – attività commerciale svolta legittimamente – l'autorizzazione non è necessaria per effetto dell'equiparazione ad una normale attività e nella seconda ipotesi – attività commerciale svolta in assenza di licenze - l'eventuale illegittimità dell'accesso è sanata dal fatto che l'ente svolge attività commerciale, e quindi, non necessita l'autorizzazione dell'A.G. .

L'accesso in luoghi diversi da quelli nella disponibilità 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

<sup>1</sup> Cfr. ANTICO, *L'accesso domiciliare necessita dell'autorizzazione del magistrato*, in "Azienda&Fisco", n. 15-16/2008, pag. 56.

<sup>2</sup> Sul punto cfr. PALUMBO, *Accesso presso Enc. Quando il funzionario si ferma sull'uscio*, in "Fiscooggi", edizione del 31 agosto 2007.

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.

La problematica - che valore attribuire alla documentazione acquisita in sede di verifica e riferibile ad un soggetto diverso da quello verificato (per esempio, in sede di verifica presso la società alfa spa i verificatori ritrovano documentazione relativa alla società beta spa) - è oggetto di vivace dibattito dottrinario e giurisprudenziale<sup>3</sup>. Gli ultimi pronunciamenti della Cassazione<sup>4</sup> sono stati così sintetizzati dalla dottrina che si è occupata della questione<sup>5</sup>: *“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*

<sup>3</sup> Cfr. ANTICO, *Il valore del rinvenimento e dell'acquisizione di documentazione attestante violazioni di terzi*, in *“Consulenza”*, n. 9/2006, pag. 42.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> M.QUERQUI-M.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.

*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*<sup>6</sup>”.

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"*<sup>7</sup>.

La dottrina<sup>8</sup> 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”.*

---

<sup>6</sup> M.QUERQUI-M.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.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. n. 19837 del 12 ottobre 2005, che richiama, a sua volta, le sentenze nn.153/1996 e 2775/2001.

<sup>8</sup> M.QUERQUI-M.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.

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.

E' di conforto a tale tesi anche 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”*. In senso conforme, 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”*.

E 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<sup>9</sup>. Sul punto, si richiamano, ancora, le seguenti pronunce:

<sup>9</sup> Cfr. ANTICO, *L'accesso in luoghi diversi da quello in cui si svolge l'attività: Cass. n. 28955/2008 e n. 28953/2008*, in *“Fiscalitax”*, n. 2/2009, pag. 208. 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*

- 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”*;

- 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*

*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)”*.

*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, purchè 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 se probatoriamente irrilevante, integrando essa elemento probatorio, ancorchè 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)<sup>10</sup>”;*

- Cass. sent. n. 13487 dell'11 giugno 2009 (ud. del 17 aprile 2009), ove la Corte ha riconosciuto all'Amministrazione finanziaria ha 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 notifica 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<sup>11</sup>;
- Cass. sent. n. 14017 del 17 giugno 2009 (ud. dell'8 aprile 2009), ove per la Corte non assume rilievo, “*ai fini della correttezza della statuizione impugnata, il principio secondo cui gli Uffici 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. 24967/05, 9100/2001, 8344/2001), in quanto il giudice di appello si è pronunziato non già sull'astratta inidoneità dei documenti extracontabili a fondare la rettifica, bensì sulla concreta inidoneità delle risultanze degli stessi a rappresentare presunzioni gravi precise e concordanti*”.

<sup>10</sup> Confermata da Cass. sent. n. 22468 del 10 luglio 2008, dep. il 5 settembre 2008.

<sup>11</sup> Cfr. ANTICO, [Verifiche fiscali: valida la documentazione reperita presso terzi](http://www.ilcommercialistatelematico.com), in [www.ilcommercialistatelematico.com](http://www.ilcommercialistatelematico.com).

Resta riservato all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito sia il ricorso alle presunzioni, *“sia la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione”*;

- Cass. sentenza n. 10137 del 28 aprile 2010 (ud. del 19 gennaio 2010) con cui la Corte, dopo aver premesso che risponde a principio affermato in giurisprudenza di legittimità sia che il ritrovamento da parte della Guardia di Finanza, in locali diversi da quelli societari, di una *“contabilità parallela”* a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sè, e a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, cc. 2 e 3, (v. Cass., 18/12/2006, n. 27061; Cass., 20/12/2003, n. 19598; e già Cass., 7/7/1999, n. 7045); sia che ai sensi della L. n. 4 del 1929, art. 35, la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria (v. Cass., 8/7/2009, n. 16017), osserva, tuttavia, che *“nella motivazione non risulta in effetti indicata la prova che il rinvenimento da parte della G.d.F. della documentazione de qua sia avvenuta in locali di commercio o connessi o comunque per i quali non sia necessaria la specifica autorizzazione della Procura della Repubblica D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 52, applicabile in tema di I.V.A. in ragione del richiamo operato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, (cfr. Cass., 31/8/2007, n. 18337; Cass., 3/4/2007, n. 9565; Cass., 26/10/2005, n. 20824; Cass., 12/10/2005, n. 19837; Cass., 29/11/2001, n. 15209; Cass., 2/2/1998, n. 1036. V. anche, da ultimo, Cass., 7/8/2009, n. 18155)<sup>12</sup>”*.

30 dicembre 2010  
Gianfranco Antico

<sup>12</sup> Con tale sentenza la Suprema Corte si è limitata a constatare l'assenza della prova della specifica autorizzazione per accedere nei locali. Ha, però riconosciuto legittimo il ricorso all'accertamento induttivo, nei casi di ritrovamento, di una *“contabilità parallela”*, in locali diversi da quelli del contribuente sottoposto a verifica.