

I poteri istruttori dell'autorità accertatrice

Prof. Rossella Miceli – 10 settembre 2019



Poteri istruttori

- Consistono nell'acquisizione di **dati, informazioni** e **notizie** - presso i contribuenti o i terzi - relativi ai presupposti d'imposta o al corretto adempimento degli obblighi tributari;
- Sono utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria e dalla Guardia di Finanza nel corso del **procedimento di accertamento**;
- Sono **necessari** in un ordinamento tributario basato sulla autodeterminazione ed autoliquidazione delle imposte.

I principi della fase istruttoria tributaria (I)

I **principi generali** che si riferiscono ai poteri istruttori, ai singoli procedimenti istruttori e alla fase istruttoria tributaria si evincono:

- dalla Costituzione;
- dalle disposizioni contenute negli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600/1973;
- dagli artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633/1972;
- dalla l. n. 241/1990;
- dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000);
- dall'ordinamento comunitario e internazionale.

I principi della fase istruttoria tributaria (II)

➤ **Nella Costituzione:** l'art. 53 costituisce il fondamento normativo generale di tutti i poteri istruttori esercitati in ambito tributario, poiché contiene non solo i principi sostanziali (**dovere del concorso alle spese pubbliche e criterio di riparto della capacità contributiva**), ma anche un *principio di natura procedimentale*, che impone il riconoscimento di poteri autoritativi idonei a consentire la verifica del rispetto del dovere al concorso alle spese pubbliche.

➤ Coinvolgono (nel loro esercizio) altri interessi primari e costituzionalmente tutelati, quali:
la libertà personale (art. 13);
la tutela del domicilio (art. 14);
la segretezza della corrispondenza (art. 15);
la libera esplicazione della persona (art. 23).

➤ è necessario un **bilanciamento tra autorità** (art. 53) e **libertà** (artt. 13, 14, 15 e 23 Cost.).

I principi della fase istruttoria tributaria (III)

Le **garanzie** nascono da tale bilanciamento e si esplicano:

- nelle *riserve di legge* (assoluta e relativa);
- nella *riserva di giurisdizione* (artt. 13, 14, 15 Cost.);
- nella *motivazione* degli atti amministrativi e giudiziari;
- nella *difesa endoprocedimentale* attraverso la partecipazione difensiva del contribuente, ove prevista.

I principi della fase istruttoria tributaria (IV)

L. n. 241/1990

Sono applicabili i principi generali soltanto quando non sono esclusi o compatibili con la struttura del procedimento tributario.

L'espressa esclusione dell'art. 13, l. n. 241/1990 degli **istituti partecipativi**:

1.comunicazione di avvio di procedimento (eccezione, accesso presso l'attività economica del contribuente, dall'art. 12, 2 c. dello Statuto del Contribuente, ove si ammette che il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che giustificano la verifica e dell'oggetto che la riguarda);

2.diritto di accesso agli atti endoprocedimentali;

3.partecipazione difensiva (possibilità di presentare memorie difensive nel corso del procedimento).

I principi della fase istruttoria tributaria (V)

Statuto dei diritti del contribuente:

- afferma i principi in materia di **conoscenza** degli atti amministrativi (art. 6) e di necessaria **motivazione** degli atti di tributari (art. 7);
- l'art. 12, 1 c. ha introdotto il principio, di *proporzionalità*, affermando che le verifiche presso la sede in cui si svolge l'attività del contribuente devono essere giustificate sulla base di "effettive esigenze di indagine e di controllo sul luogo";
- sono previste altre disposizioni specifiche;
- è stabilita una ipotesi di partecipazione difensiva dall'art. 12, 7 c. (*rinvio*)

La partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento (I)

- il lento superamento delle motivazioni che avevano escluso la partecipazione;
- la presenza di “episodiche” fattispecie di partecipazione difensiva nel procedimento di indagine tributaria:

Art. 12, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente;

Art. 10 bis, L. 212/2000.

La partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento (II)

La partecipazione difensiva:

- costituisce un **diritto per il contribuente** essere convocato e un **obbligo per l'A.F.** convocare;
- non esistono preclusioni connesse alla partecipazione o mancata partecipazione;
- non sono previste sanzioni in caso di mancata partecipazione.

La partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento (III)

La partecipazione collaborativa:

- costituisce un **obbligo per il contribuente** e una **facoltà per l'A.F.** (è un tipo di partecipazione concepita come ausilio all'attività investigativa);
- esistono preclusioni connesse alla partecipazione o mancata partecipazione (utilizzo metodi induttivi di accertamento);
- in caso di inottemperanza agli inviti saranno irrogate sanzioni amministrative;
- l'art. 6,4 c. dello Statuto ammette che al contribuente non possono essere richiesti documenti o informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche.

I principi internazionali e comunitari

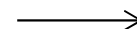
L'analisi dei principi generali dell'attività istruttoria tributaria non può prescindere, infine, da una riflessione su quelli **comunitari ed internazionali** che regolano la stessa materia;

Due importanti articolazioni:

1. **il riconoscimento del diritto alla difesa nella fase di indagine**, che si esprime nella facoltà concessa al contribuente di essere sentito o di presentare le proprie osservazioni prima che l'atto sia emanato, entro un termine idoneo a garantire una difesa effettiva e nell'obbligo dell'Amministrazione di prenderne visione.



2. il diritto alla difesa endoprocedimentale è un principio generale del diritto internazionale, recepito dall'ordinamento comunitario in quanto contenuto dell'*art. 6 della CEDU* e applicabile alla fase dell'istruttoria tributaria.





(segue) I principi internazionali e comunitari

2. il principio di buona amministrazione

all'interno di tale espressione vengono racchiusi tutti i principi generali dell'attività amministrativa, che costituiscono, secondo l'ordinamento comunitario, gli *standards* europei di un'Amministrazione efficiente ed efficace nei risultati.

All'interno vengono distinti:

a) i principi relativi al rapporto amministrazione-cittadino:

(certezza del diritto, buona fede, imparzialità, efficacia, adeguatezza dell'attività, responsabilità amministrativa e trasparenza);

b) i principi inerenti alla decisione amministrativa:

(contraddittorio, motivazione e proporzionalità).

I soggetti destinatari dei poteri istruttori

- I contribuenti sottoposti a procedimento di accertamento tributario in ordine ad una determinata imposta;
- Per le II.DD e l'IVA, l'accertamento è eventuale:
 - la scelta del contribuente da sottoporre a controllo è affidata a **criteri selettivi** "fissati annualmente dal Ministero delle finanze", allo scopo di realizzare degli accertamenti verso le situazioni di maggior rilievo economico e con rischio di evasione;
 - i criteri selettivi sono pubblicati in Gazzetta Ufficiale e sono finalizzati a garantire l'imparzialità dell'attività amministrativa.

Processo verbale di contestazione (p.v.c.)

- È un atto endoprocedimentale **non autonomamente impugnabile** dinanzi alle Commissioni tributarie;
- è emesso a chiusura dell'attività istruttoria;
- è un atto dichiarativo sottoscritto dagli organi investigativi e dal contribuente;
- sintetizza tutte le operazioni svolte, i risultati delle indagini condotte e le violazioni riscontrate;
- ha valore di prova piena fino a querela di falso (2700 c.c.).

Analisi dei poteri istruttori

Fonti normative (Il.DD e IVA):

➤ artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973 e artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972;

➤ i poteri istruttori possono essere esercitati:

1. presso il **contribuente**;
2. presso **l'ufficio**;
3. presso **terzi**.

I poteri istruttori esercitati presso la sede del contribuente (I)

Accessi, ispezioni e verifiche:

- presso luoghi adibiti ad attività lavorative;
- presso luoghi contestualmente adibiti ad attività lavorative ed abitazione;
- presso luoghi adibiti esclusivamente ad abitazione.

I poteri istruttori esercitati presso la sede del contribuente (II)

Le garanzie:

➤ Accesso presso luogo destinato contestualmente ad abitazione e ad attività lavorativa:

- autorizzazione del Giudice;

➤ Accesso presso luogo adibito esclusivamente ad abitazione:

- autorizzazione del giudice solo a fronte del riscontro dei “**gravi indizi**” di violazioni, allo scopo di reperirne le *prove*.

I poteri istruttori esercitati presso la sede del contribuente (III)

➤ Accesso presso luoghi adibiti ad attività lavorativa:

- Autorizzazione del Capo ufficio;
- Osservanza art. 12 dello Statuto del Contribuente:
 - ✓ L'esigenza effettiva di una verifica;
 - ✓ L'informazione e l'assistenza del contribuente;
 - ✓ La durata della verifica.

I poteri istruttori esercitati presso la sede del contribuente (IV)

➤ E' in ogni caso necessaria una ulteriore autorizzazione del Giudice nel corso della verifica, in caso di:

1. apertura di plichi e sigilli;
2. perquisizione del contribuente;
3. apertura di documenti nei confronti dei quali è eccepito il segreto professionale.

I poteri di indagine presso l'ufficio (I)

➤ Sono i seguenti:

- 1) invito del contribuente per rispondere ad interrogatorio formale;
- 2) invio del questionario, da restituire compilato e firmato al contribuente;
- 3) ordine del contribuente di esibizione di dati e documenti.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

I poteri di indagine presso l'ufficio (II)

Le **conseguenze** della inottemperanza del contribuente:

- utilizzo metodi “induttivi” per l'accertamento;
- preclusione procedimentali e processuali (tutto ciò che, a fronte di una richiesta dell'Af o della Gdf, non viene addotto in sede procedimentale non potrà più essere utilizzato dal contribuente in sua difesa, a meno che lo stesso non dimostri di non aver potuto adempiere per causa a lui non imputabile);
- sanzioni.

I poteri istruttori presso terzi (I)

➤ La richiesta di informazioni sul contribuente a:

- amministrazione dello stato, enti pubblici, società ed enti di assicurazione;
- notai;
- amministratori di condominio;
- terzi in generale.

I poteri istruttori presso terzi (II)

Le **indagini bancarie**:

Evoluzione storica: dal segreto bancario alla sua abolizione (art. 18, L. 413/1991);

La disciplina attuale: autorizzazione amministrativa (del Direttore regionale Agenzia delle entrate o del Comandante di zona della G.d.f.) per svolgere le indagini presso le banche (artt. 32, D.P.R. 600/1973 e 51, D.P.R. 633/1972);

La riforma di cui alla L. n. 311/2004;

Assenza di controlli giurisdizionali durante il procedimento.

Le indagini bancarie (I)

➤ I soggetti che vengono coinvolti nelle indagini bancarie, quali **soggetti attivi**:

➤ Banche; Poste Italiane s.p.a; SIM; SICAV; intermediari finanziari iscritti nell'elenco di cui all'art. 107 del TU bancario; intermediari finanziari iscritti nell'elenco generale previsto dall'art. 106 del TU bancario; società di gestione del risparmio; società fiduciarie; OICVM.

➤ I soggetti coinvolti nelle indagini bancarie, quali **soggetti passivi**:

➤ Imprenditori;
➤ Artisti e professionisti.

➤ **Oggetto**: non solo i conti ma qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata;

Le indagini bancarie (II)

I poteri (previa autorizzazione del Direttore regionale dell'accertamento o del Comandante regionale della G.d.f.):

➤ La **richiesta** di dati:

✓ alla banca;

✓ al contribuente;

➤ L'**accesso** presso la banca (solo dopo la richiesta di dati):

➤ in caso di mancata risposta;

➤ in caso di fondati sospetti che pongano in dubbio i dati o le notizie contenuti nella copia dei conti;

Le indagini bancarie (III)

➤ L'invito del contribuente per fornire dati o notizie relativamente ai rapporti o operazioni acquisiti dalle banche.

➤ È inoltre previsto (art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. 600/1973) che i dati e gli elementi attinenti ai rapporti o operazioni bancarie sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine. Alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti i prelevamenti se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e se non risultano dalle scritture contabili.

➤ La natura della presunzione di cui all'art. 32, comma 2.

Le indagini bancarie (IV)

L'anagrafe dei rapporti (già Anagrafe dei conti):

- E' una sezione dell' Anagrafe tributaria;
- Contiene l'elenco di tutti i rapporti (fra intermediari finanziari e contribuenti), i dati dei contribuenti e la natura dei rapporti;
- Può essere interrogata nel corso delle indagini, sempre previa autorizzazione dell'organo sovraordinato;
- Viene di solito consultata, in via preventiva, prima dell'esercizio di uno specifico potere di indagine bancaria.

La tutela avverso le illegittimità istruttorie (I)

▪ Illegittimità istruttorie:

- Violazione delle disposizioni volte a disciplinare l'attività di indagine;
- Lesione di diritti o interessi differenti rispetto al diritto di pagare la "giusta imposta";

▪ La necessità di tutela:

- Differita;
- Immediata (cessazione del comportamento *contra legem* o rimozione dell'atto illegittimo).

La tutela avverso le illegittimità istruttorie (II)

La tutela “immediata”:

- Esclusione della giurisdizione delle Commissioni tributarie;
- Riemerge il criterio generale della posizione giuridica soggettiva (diritto o interesse):
 - ✓ Giudice amministrativo (art. 7 comma 4 dello Statuto del Contribuente);
 - ✓ Giudice ordinario.

La tutela avverso le illegittimità istruttorie (III)

La tutela “differita”:

- risarcimento dei danni cagionati dalla A.F. per la lesione di diritti soggettivi e interessi legittimi nel corso dell’attività istruttoria;
- il criterio rimane quello relativo alla situazione giuridica soggettiva sottostante: la giurisdizione potrà essere quella del Giudice amministrativo ovvero del Giudice ordinario.

Il rapporto fra le illegittimità istruttorie e la pretesa impositiva

- L'atto di accertamento fondato su prove irritalmente acquisite;
- Le diverse ricostruzioni in ordine alla validità/invalidità dell'atto fondato su prove irritali:
 - invalidità derivata;
 - inutilizzabilità delle prove irritalmente acquisite;
 - utilizzabilità, salvo tutela in altre sedi;
 - prevale la ricostruzione fondata sulla inutilizzabilità delle risultanze istruttorie illegittimamente acquisite.