

# INDICE SOMMARIO

## IL COMMENTO

### PARTE I

#### PRINCIPI GENERALI

##### 1. I principi costituzionali:

1. Posizione del problema sul piano costituzionale .....	5
2. La verifica tributaria tra libertà personale e domiciliare .....	8
3. La libertà domiciliare: la nozione costituzionale di domicilio .....	12
4. I meccanismi di tutela e le ipotesi derogatorie del terzo comma dell'art. 14 Cost. ....	15
5. La verifica fiscale nella giurisprudenza della Corte costituzionale .....	18
6. Fiscalità decentrata e verifica tributaria .....	19

##### 2. La discrezionalità:

1. La vincolatezza dell'agire amministrativo e l'indisponibilità del credito tributario .....	23
2. Prime distinzioni tra discrezionalità amministrativa e discrezionalità tributaria .....	25
3. La discrezionalità tecnica nel diritto tributario .....	27
4. La discrezionalità tra valutazione comparativa e valutazione organizzativa .....	29
5. La scelta dei contribuenti e dei periodi di imposta da sottoporre ad accertamento .....	31
6. La scelta del potere istruttorio e della tipologia di accertamento .....	35
7. L'intensità nell'esercizio del potere istruttorio .....	37

##### 3. I principi di affidamento e buona fede:

1. Premessa .....	41
2. I concetti di buona fede e affidamento .....	42
3. Collaborazione e buona fede nella fase procedimentale .....	43
4. In particolare, collaborazione e buona fede nella fase della verifica .....	45
5. Collaborazione e buona fede da parte del contribuente .....	50
6. Collaborazione e buona fede nella fase processuale .....	51

##### 4. La tutela della privacy:

1. Il codice della privacy .....	57
2. Definizioni .....	58
3. Norme generalmente applicabili in materia di privacy .....	59
4. Tutela della privacy e ispezioni tributarie .....	61
5. Violazioni e sanzioni .....	62

5. *Il Garante del contribuente:*

- |   |    |
|---|----|
| 1. L'individuazione del Garante competente e le modalità della denuncia ..... | 65 |
| 2. Le ipotesi di intervento del Garante in sede di verifica fiscale .....     | 67 |
| 3. I poteri e le modalità di intervento .....                                 | 70 |

## PARTE II

## LA FASE DELLA VERIFICA

6. *I soggetti preposti alla verifica (Amministrazione finanziaria, Guardia di finanza, altri soggetti attivi):*

- |   |    |
|---|----|
| 1. Premessa .....   | 79 |
| 2. L'Amministrazione finanziaria .....                                    | 80 |
| 3. Le Agenzie fiscali .....   | 81 |
| 4. L'Agenzia delle Entrate .....  | 82 |
| 5. Alcuni cenni sulle altre Agenzie fiscali: l'Agenzia delle Dogane ..... | 85 |
| 6. L'Agenzia del Territorio .....   | 86 |
| 7. L'Agenzia del demanio .....  | 86 |
| 8. La Guardia di finanza .....  | 87 |
| 9. Altri soggetti attivi .....  | 90 |

7. *Le istruzioni dell'Amministrazione finanziaria:*

- |  |     |
|--|-----|
| 1. Verifica generale e verifica parziale .....                             | 95  |
| 2. La nozione di controllo .....   | 96  |
| 3. L'attività dell'Agenzia delle entrate .....                             | 97  |
| 4. L'impulso alla verifica .....   | 98  |
| 5. I periodi d'imposta sottoposti a verifica .....                         | 99  |
| 6. Le fasi della verifica .....  | 99  |
| 7. La fase della programmazione .....                                      | 100 |
| 8. La selezione dei contribuenti da parte dell'Agenzia delle entrate ..... | 102 |
| 9. La fase della preparazione .....  | 103 |
| 10. La fase di esecuzione .....  | 103 |

8. *Gli accessi:*

- |  |     |
|--|-----|
| 1. Il potere di accesso e la libertà del domicilio .....   | 109 |
| 2. La disciplina legislativa dell'istituto .....   | 111 |
| 3. I soggetti titolari del potere di accesso .....   | 112 |
| 4. I soggetti esposti all'esercizio del potere di accesso (le ispezioni nei locali di terzi) ..... | 113 |
| 5. La coattività degli accessi .....   | 116 |
| 6. L'accesso a scopo di controllo preventivo .....   | 119 |
| 7. L'accesso negli studi professionali .....   | 126 |
| 8. L'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione .....  | 128 |

9.	L'accesso nei "locali diversi" .....	130
10.	L'autorizzazione del procuratore della Repubblica. Cenni sull'utilizzabilità della documentazione acquisita <i>contra legem</i> .....	134
11.	Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nell'esibizione dei documenti .....	139
12.	Le regole previste per l'ispezione degli autoveicoli .....	143
 <i>9. Gli accessi nella prassi amministrativa:</i>		
1.	Generalità .....	151
2.	Le ragioni giustificative dell'intervento .....	153
3.	Le effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo .....	155
4.	Il luogo di svolgimento della verifica e la verbalizzazione delle attività svolte .....	156
5.	Il preavviso dell'attività di verifica .....	157
6.	La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente .....	159
 <i>10. Perquisizioni personali, apertura coattiva di borse:</i>		
1.	Generalità .....	165
2.	La tutela costituzionale .....	166
3.	L'accertamento sui mezzi di trasporto .....	167
4.	La perquisizione nella normativa fiscale .....	168
5.	Perquisizioni personali e apertura coattiva .....	169
6.	Natura dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica .....	171
7.	Giurisprudenza in materia. Cenni .....	173
8.	Il consenso dell'interessato .....	174
9.	L'attività di perquisizione .....	176
 <i>11. Le ispezioni documentali:</i>		
1.	Aspetti generali .....	181
2.	L'ispezione formale e l'ispezione sostanziale .....	182
3.	Le limitazioni all'esercizio del potere di ispezione documentale .....	190
 <i>12. Le indagini d'ufficio:</i>		
1.	Premessa .....	197
2.	I soggetti attivi della potestà ispettiva .....	200
3.	Gli specifici poteri: inviti a comparire, richieste di informazioni e di documenti e invio di questionari .....	202
4.	Valore probatorio delle dichiarazioni rese dai contribuenti e da soggetti terzi .....	205
5.	Conseguenze dell'inottemperanza del contribuente alle richieste dell'Amministrazione finanziaria .....	211

---

<i>13. Le indagini bancarie:</i>	
1. Considerazioni introduttive .....	221
2. Profili sostanziali e procedurali: evoluzione del quadro normativo .....	222
3. Il diritto del contribuente di essere informato delle indagini bancarie avviate nei suoi confronti .....	226
4. La prospettata istituzione dell'Anagrafe dei rapporti di conto e di deposito .....	228
5. Profili sostanziali: valore probatorio delle risultanze dei conti e diritto di difesa .....	230
6. Utilizzabilità dei dati bancari relativi a un soggetto diverso dal contribuente .....	234
<i>14. La comunicazione alla Guardia di Finanza da parte di altri organi:</i>	
1. Ratio della normativa .....	241
2. Problematiche applicative .....	241
3. La giurisprudenza in merito .....	243
<i>15. La potestà ispettiva nei confronti dei terzi:</i>	
1. L'obbligo di trasmettere dati, notizie e documenti all'Amministrazione finanziaria .....	249
2. La valutazione dei dati acquisiti .....	255
3. Dati acquisiti nel corso di verifica ad altro contribuente .....	258
4. Le informazioni e i chiarimenti richiesti a terzi .....	263
5. Il valore probatorio o indiziario delle dichiarazioni provenienti da terzi .....	266
6. I dati e le notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio .....	277
7. La verifica dell'attendibilità dei dati .....	284
<i>16. L'opponibilità del segreto professionale negli accessi tributari:</i>	
1. Per una definizione di segreto professionale .....	289
2. Il segreto professionale nella normativa tributaria .....	291
3. La violazione delle norme sul segreto professionale .....	297
4. I contorni attuali del segreto professionale .....	300
<i>17. Gli studi di settore e i parametri:</i>	
1. Premessa .....	305
2. Le norme istitutive degli studi di settore .....	307
3. La formazione degli studi di settore .....	309
4. Il campo di applicazione degli studi di settore .....	313
5. L'accertamento in base agli studi di settore .....	319
6. Il problema della prova .....	323
7. La difesa del contribuente .....	327
8. I parametri .....	331

18. *L'anagrafe unica:*

1. Profili storici dell'anagrafe tributaria .....	337
2. L'anagrafe dei conti e dei depositi bancari .....	339
3. La disciplina contenuta nel d.m. 4 agosto 2000, n. 269 .....	342
4. L'anagrafe unica delle Onlus .....	350

19. *I poteri istruttori nei confronti delle società fiduciarie:*

1. Introduzione .....	355
2. I problemi di qualificazione giuridica .....	357
3. I poteri istruttori e le società fiduciarie: l'art. 32, primo comma, n. 5), d.p.r. 600 del 1973, previgente alla novella della l. n. 311 del 2004 .....	363
3.1 L'ambito soggettivo di applicazione della norma .....	365
3.2 L'esercizio dei poteri di richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria .....	368
4. L'evoluzione normativa: i poteri istruttori e le società fiduciarie nel novellato art. 32, primo comma, n. 7), d.p.r. n. 600 del 1973 .....	371
5. Conclusioni .....	375

20. *I controlli in materia doganale:*

1. I diritti doganali e la procedura doganale .....	379
2. L'accettazione della dichiarazione .....	381
3. Il circuito doganale di controllo .....	381
4. Le procedure domiciliate e l' <i>audit</i> .....	383
5. La revisione dell'accertamento .....	384
6. La tutela preventiva .....	387
7. La tutela amministrativa .....	391
8. La tutela giurisdizionale .....	393

21. *Le verifiche fiscali sulle accise:*

1. Premessa .....	397
2. La disciplina comunitaria dei controlli sulle accise .....	397
3. I poteri di verifica previsti dal Testo unico sulle accise .....	402
4. Il potere di accesso .....	404
5. Il potere di eseguire controlli documentali e ispezioni .....	405
6. Il potere di prelevare campioni .....	406
7. Il potere di applicare suggelli .....	406
8. L'invito a comparire .....	407
9. La richiesta di informazioni bancarie .....	407
10. La richiesta di documenti alla pubblica amministrazione .....	407
11. Le perquisizioni domiciliari .....	408
12. I controlli sui prodotti circolanti .....	409

22. *Gli scambi internazionali di informazioni:*

1. L'articolo 26 del modello Ocse .....	413
---	-----

2.	La direttiva 77/799/Cee del 19 dicembre 1977 .....	415
3.	L'autorità competente .....	416
4.	Le tipologie di scambio di informazioni .....	416
5.	La procedura .....	418
6.	Lo scambio di informazioni in materia di Iva .....	419
23.	<i>Le verifiche simultanee:</i>	
1.	Gli accordi amministrativi per l'effettuazione di verifiche simultanee .....	425
2.	L'avvio della procedura e la selezione dei soggetti .....	426
3.	Le modalità operative di condotta delle operazioni .....	428
4.	Lo scambio di informazioni al termine dell'attività .....	432
5.	Le norme comunitarie in materia di controllo contestuale in due o più Stati .....	433
6.	Considerazioni conclusive .....	435

### PARTE III

#### LE FORMAZIONE DELL'ATTO

24.	<i>Il processo verbale di verifica:</i>	
1.	Premessa .....	441
2.	Il processo verbale quale atto di natura processuale .....	441
3.	Il verbale quale atto probatorio nel diritto amministrativo .....	443
4.	La verbalizzazione nel procedimento sanzionatorio amministrativo .....	446
5.	Il verbale di verifica nelle disposizioni tributarie .....	447
6.	Le dichiarazioni rilasciate dal contribuente o dal professionista che lo assiste .....	449
7.	Il contenuto del processo verbale di verifica .....	452
8.	Il verbale di verifica quale mezzo di prova .....	456
9.	La mancata sottoscrizione del verbale di verifica .....	460
25.	<i>Il processo verbale di constatazione:</i>	
1.	Introduzione: il processo verbale di constatazione nella teoria procedimentale .....	463
2.	Il contenuto dell'atto .....	466
3.	La natura giuridica del processo verbale di constatazione .....	467
4.	Effetti probatori: la pubblica fede .....	469
5.	Dichiarazioni, osservazioni, rilievi del contribuente .....	470
6.	Le dichiarazioni rese da terzi .....	475
7.	Le operazioni non verbalizzate .....	478
8.	I rapporti tra il processo verbale di constatazione e l'avviso di accertamento o rettifica .....	478

9.	L'accertamento motivato <i>per relationem</i> al processo verbale di constatazione .....	486
10.	Le misure cautelari a tutela del credito erariale .....	498
 26. <i>Chiarezza e motivazione degli atti:</i>		
1.	La motivazione come requisito di legittimità dell'atto amministrativo .....	505
2.	La motivazione dei provvedimenti amministrativi nella legge 241 del 1990 .....	507
3.	L'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente .....	511
4.	Il principio di chiarezza degli atti dell'amministrazione finanziaria .....	512
5.	Il principio di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria .....	515
6.	La motivazione dell'avviso di accertamento .....	517
7.	L'avviso di accertamento motivato <i>per relationem</i> .....	520
8.	Segue: conoscenza effettiva o mera conoscibilità? .....	523
9.	La motivazione degli atti esecutivi della procedura tributaria e l'impugnazione degli atti tributari davanti agli organi di giustizia amministrativa .....	528
 27. <i>La formazione della prova:</i>		
1.	L'acquisizione del materiale probatorio nell'ottica dell'emissione dell'avviso di accertamento e della successiva eventuale sua impugnazione .....	533
2.	La "prova" nel procedimento tributario. Precisazioni terminologiche .....	536
3.	Istruttoria amministrativa e istruttoria giurisdizionale .....	538
 28. <i>L'accesso ai documenti in sede di verifica:</i>		
1.	Premessa e delimitazione dell'indagine .....	547
2.	La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi: profili sostanziali .....	548
3.	Profili procedimentali .....	553
4.	Profili giurisdizionali .....	558
5.	L'esclusione dell'accesso per le fattispecie di segreto previste dall'ordinamento .....	560
6.	L'esclusione dell'accesso per la tutela della sicurezza nazionale e delle relazioni internazionali, della politica monetaria e valutaria, dell'ordine pubblico, della lotta alla criminalità, e della riservatezza dei terzi .....	565
7.	La facoltà di differimento dell'accesso agli atti del procedimento per la tutela del buon andamento dell'azione amministrativa .....	577
8.	Il differimento legale dell'accesso agli atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti indicati dall'art. 13 della legge n. 214 del 1990 .....	582
9.	Considerazioni conclusive .....	587

<i>29. La partecipazione del contribuente a verifica:</i>	
1. Osservazioni generali .....	593
2. La presenza del contribuente al momento dell'accesso .....	596
3. Le dichiarazioni rese dal contribuente nella verifica .....	599
4. La sottoscrizione del processo verbale di constatazione e la presentazione di deduzioni difensive .....	601
<i>30. Il revirement dell'Amministrazione finanziaria:</i>	
1. Il problema del c.d. <i>revirement</i> interpretativo dell'Amministrazione .....	605
2. Le opinioni dottrinali ante Statuto dei diritti del contribuente .....	606
3. La soluzione conforme ai principi costituzionali .....	611
4. La soluzione accolta dallo Statuto dei diritti del contribuente .....	616
5. Diverse ipotesi ricostruttive .....	622
<i>31. Vizi degli atti istruttori e mezzi di tutela:</i>	
1. Introduzione .....	631
2. Procedimento amministrativo e predeterminazione legislativa dei poteri istruttori .....	632
3. Condizioni per l'utilizzo delle informazioni raccolte fuori dall'esercizio dei poteri istruttori: il valido consenso degli interessati .....	634
4. La rilevanza dei vizi dell'attività istruttoria .....	637
5. Vizi degli atti istruttori e tutela differita .....	642
6. Sulla necessità di una tutela immediata .....	646
7. Organi giurisdizionali cui chiedere una tutela immediata .....	649
<i>32. L'utilizzo ai fini tributari degli elementi probatori raccolti in violazione dei poteri istruttori:</i>	
1. La (in)utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite nella giurisprudenza della Corte di Cassazione .....	655
2. Vizi del procedimento di acquisizione delle prove e patologie dell'atto di accertamento tra invalidità e inutilizzabilità .....	659
3. L'applicabilità delle norme del processo penale al procedimento tributario .....	665
4. L'interpretazione dell'art. 191 c.p.p. nella dottrina e nella giurisprudenza penalistiche .....	667
5. Il diritto alla riservatezza e il diritto al domicilio nella disciplina della attività istruttoria tributaria .....	669
6. Considerazioni conclusive .....	675
<i>33. L'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini penali:</i>	
1. Evoluzione storica .....	679
2. La disciplina dell'acquisizione ed utilizzazione delle prove in materia di imposte dirette e Iva .....	681
3. Principio di legalità e previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria .....	683

34. <i>L 'utilizzabilità in sede penale degli elementi acquisiti nel corso delle indagini tributarie:</i>	
1. La verifica tributaria tra attività amministrativa e di polizia giudiziaria .....	691
2. Utilizzabilità in sede penale degli elementi acquisiti nel corso di verifica fiscale: gli artt. 191 e 192 del c.p.p. ....	694
3. Il processo verbale constatazione e il processo penale .....	696
35. <i>I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni:</i>	
1. Premessa .....	703
2. I limiti alla circolazione dei dati tra gli uffici dell'amministrazione domestica .....	703
3. I limiti allo scambio di notizie tra autorità nazionali diverse .....	707
4. I limiti stabiliti dalla normativa europea .....	709
5. Valore delle notizie scambiate senza rispettare i limiti stabiliti dalle norme internazionali .....	711
6. I limiti al passaggio di informazioni tra ambito penale e amministrativo .....	713
7. Valutazioni conclusive .....	714
36. <i>La tutela dei contribuenti in caso di collaborazione tra Amministrazioni finanziarie:</i>	
1. Introduzione .....	719
2. I limiti alla collaborazione amministrativa in materia fiscale .....	720
3. Profili di tutela del contribuente .....	722
4. L'utilizzazione ai fini fiscali degli elementi informativi raccolti nell'ambito di indagini internazionali di natura penale .....	725
5. L'utilizzazione nel procedimento penale degli elementi acquisiti dall'estero nell'ambito di strumenti di cooperazione amministrativa .....	727
Normativa .....	733
Indice cronologico della normativa .....	1185
Indice analitico-alfabetico .....	1199