

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 68-2007/T

I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 20 aprile 2007

Sommario: 1. Impostazione dell'analisi. - 2. Individuazione delle attribuzioni e dei poteri oggetto dell'estensione. - 3. Le prime interpretazioni dell'Agenzia delle entrate. - 4. L'impatto sui tributi indiretti dei nuovi poteri; 5. Problemi aperti in tema di poteri istruttori. - 6. Conclusioni.

1. Impostazione dell'analisi

Con l'art. 35, comma 24, del d.l. 223/2006, convertito dalla legge 248/2006, sono stati estesi ⁽¹⁾ anche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale "le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti" del d.p.r. 600/73, con una previsione di indubbia forza innovativa, ove si consideri che la disciplina degli accertamenti, nelle imposte indirette considerate ⁽²⁾ dalla norma, è sempre stata modellata in forme profondamente diverse da quelle impiegate per le imposte applicate su base periodica (imposte sui redditi, IVA, IRAP). In particolare, il sottosistema delle imposte indirette è sempre rimasto estraneo alla logica dei controlli e delle attività di polizia tributaria, configurando i poteri di accertamento come poteri "statici", non richiedenti attività esterne di acquisizione dati, tanto che, ad esempio, la stessa fattispecie del "legittimo possesso" di scritture private (art. 15, lettera b, t.u.) è strutturata configurando il rinvenimento dell'atto in occasione di accessi, ispezioni o verifiche "eseguite ai fini di altri tributi".

Un primo dubbio di carattere preliminare riguarda l'ampiezza delle regole che vengono ora mutate nell'ambito dei tributi indiretti: ci si chiede, in primo luogo, quali siano "le attribuzioni e i poteri" di cui ora gli uffici fiscali potranno fare uso per

accertare le maggiori imposte dovute, perché solo tale preventiva definizione consentirà poi di verificare l'impatto dei nuovi poteri sullo schema attuativo dei tributi indiretti.

La prima impressione che si riceve, dalla lettura della disposizione, è che il legislatore abbia inteso essenzialmente dotare gli uffici di penetranti poteri istruttori (tra questi, in primo luogo, quelli di accesso ai dati bancari, ai locali sede di impresa, a studi professionali o ad abitazioni private); ed invero, il t.u. dell'imposta di registro non era privo di disposizioni relative all'accertamento – ancorché di carattere piuttosto elementare, quanto a struttura del procedimento, a contenuto ed oggetto dell'atto di accertamento – sicché la carenza effettivamente da colmare riguardava appunto la più incisiva espressione dei poteri di ricerca dati ⁽³⁾.

Tuttavia, questa idea iniziale ⁽⁴⁾ non è destinata a trasformarsi agevolmente in una persuasiva conclusione, nel momento in cui, approfondendo l'analisi, si nota come la novella non si sia limitata a richiamare i poteri – tradizionalmente intesi come istruttori – ad esempio disciplinati dagli artt. 32 e 33 del d.p.r. 600/73, ma abbia invece espressamente coinvolto anche le attribuzioni degli uffici, con evidente riferimento alla rubrica dell'art. 31, il quale è anche indicato come la prima delle disposizioni richiamate dalla nuova disciplina; disposizioni, poi, la cui puntuale determinazione è rimessa all'interprete, data la genericità del richiamo ("articoli 31 e seguenti"), privo di un riferimento conclusivo.

Da un esame letterale dunque la novella sembra coinvolgere un ambito molto più ampio di quello ipotizzabile a prima lettura, perché l'art. 31 d.p.r. 600/73 definisce le attribuzioni degli uffici, articolando: *a)* poteri di controllo delle dichiarazioni e degli adempimenti dei contribuenti; *b)* poteri sostitutivi sulla dichiarazione omessa; *c)* poteri di liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; *d)* poteri sanzionatori. In linea astratta, dunque, l'intero titolo IV del d.p.r. 600/73 sembrerebbe oggetto dell'estensione, mentre appare da escludere che il richiamo possa estendersi, in termini innovativi rispetto all'interpretazione già acquisita, al titolo VI contenente disposizioni varie, parte delle quali sono già sicuramente applicabili (ed in effetti applicate) anche nelle imposte indirette (si pensi alla disciplina delle notificazioni degli atti tributari, o all'assistenza e rappresentanza del contribuente, al responsabile d'imposta, alla responsabilità degli eredi del contribuente, al segreto d'ufficio, al divieto della doppia imposizione).

L'interprete è allora chiamato ad un'operazione più complessa; muovendo da un dato letterale idoneo a coprire l'intero titolo IV del d.p.r. 600/73, egli deve progressivamente escludere le disposizioni non compatibili con l'impianto generale del meccanismo attuativo delle imposte indirette; impianto che, è bene precisarlo sin d'ora, resta immune da qualsiasi modificazione o abrogazione. Da quest'ultima constatazione discende un'altra importante premessa, secondo la quale il giudizio di

compatibilità deve pervenire ad un risultato accettabile, in termini di razionalità sistemica e di coerenza applicativa, nella consapevolezza che i due blocchi di regole sono destinati per volontà del legislatore a convivere, senza che il nuovo blocco soppianti o sostituisca il preesistente.

Né potrebbe aprioristicamente ritenersi che, salvo aspetti marginali, il nucleo, prima sintetizzato, di poteri ed attribuzioni mutuato dalle imposte sui redditi debba necessariamente essere considerato incompatibile con l'intima natura dell'imposta di registro: in primo luogo perché un approccio condizionato da tale riserva mentale mal si presterebbe a valutare un intervento legislativo che, nell'aspetto letterale, sembra consapevolmente di ampia portata; in secondo luogo, perché, se è vero che il nuovo blocco di regole di riferisce ad attività tutte concentrate sull'adempimento spontaneo del contribuente, va anche considerato che profili di un preventivo intervento del contribuente non mancano neppure nei tributi "tipo registro", e d'altra parte i contenuti e le dichiarazioni proprie degli atti sottoposti a registrazione possono in qualche modo essere assimilati, quale oggetto delle attività di liquidazione e di accertamento, a quanto "dichiarato" dal contribuente ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA, dell'IRAP.

2. Individuazione delle attribuzioni e dei poteri oggetto dell'estensione

2a.- Un primo gruppo di disposizioni ora sicuramente applicabili alle imposte indirette è costituito dal sistema dei poteri istruttori, di cui agli artt. 32 e 33 del d.p.r. 600/73. Riservando alla successiva trattazione una prima analisi dell'impatto di tali disposizioni, va registrato un primo dubbio sull'applicabilità dell'art. 31 *bis*, destinato a regolare lo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea. Concettualmente, non vi è dubbio che lo scambio di informazioni sia funzionale a consentire quella stessa opera di acquisizione di dati rilevanti per l'accertamento che avviene, internamente, esercitando i poteri di cui agli artt. 32 e 33; ma l'art. 31 *bis* fu introdotto nel 2005 ⁽⁵⁾, in esecuzione puntuale di una direttiva che non prevedeva espressamente l'utilizzo dello scambio per le imposte indirette diverse dall'IVA; né è possibile unilateralmente per lo stato italiano estendere un meccanismo collaborativo che necessariamente presuppone un preventivo consenso delle autorità degli altri stati a partecipare alla cooperazione. Sembra pertanto preferibile, in linea di principio, ritenere non applicabile alle imposte indirette l'art. 31 *bis*, anche se non è da escludere che un'evoluzione più estesa della cooperazione internazionale possa in futuro rendere questa disposizione suscettibile di un più ampio utilizzo.

2b.- Sono invece sicuramente non applicabili le procedure di liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato e di controllo formale (rispettivamente,

artt. 36 *bis* e 36 *ter* d.p.r. 600/73) che hanno per oggetto necessariamente una dichiarazione tributaria, intesa in senso restrittivo come "la" dichiarazione (dei redditi, dell'IVA, dell'IRAP). Tra l'altro, sostanzialmente tali procedure svolgono, nell'ambito di competenza, un ruolo che è sostanzialmente assimilabile a quello di liquidazione dell'imposta "principale", per il quale la disciplina delle imposte indirette è da considerare completa ed esaustiva ⁽⁶⁾. Non si ravvisano quindi né possibilità sistematiche, né esigenze concrete, che possano giustificare il trapianto di tali poteri nell'ambito delle imposte indirette.

2c.- Dubbi e perplessità solleva anche l'ipotesi di considerare applicabile in materia di imposte indirette l'art. 36 d.p.r. 600/73, che, nella parte sopravvissuta alle abrogazioni che ne hanno colpito diversi commi e poi integrata dal d.l. 223/2006, disciplina l'obbligo di comunicazione di violazioni tributarie, a carico di soggetti pubblici incaricati di attività ispettive, di organi giurisdizionali penali, civili e amministrativi, sia requirenti che giudicanti, di organi di polizia giudiziaria. Da un lato, infatti, si tratta di previsione che non disciplina poteri o attribuzioni degli uffici fiscali, ma impone obblighi di comunicazione a soggetti terzi, sia pure in funzione di un potenziamento dell'attività conoscitiva e di controllo di quegli uffici. Dall'altro, nel sistema delle imposte indirette l'esigenza di assicurare la registrazione di atti sottratti a tale adempimento ovvero di assoggettare a tassazione atti che escono da una sfera esclusivamente privata ha già condotto da tempo a individuare specifici obblighi e meccanismi in grado di ovviare all'inadempimento (obblighi di cui all'art. 15 t.u.; disciplina del caso d'uso e dell'enunciazione di atti non registrati; art. 63 e artt. 65 ss. t.u.).

2d.- Sembrerebbe da escludere anche l'applicabilità dell'art. 37 d.p.r. 600/73: sebbene esso contenga alcune indicazioni di carattere generale che si possono riferire all'attività di accertamento nel suo complesso, la relativa disciplina appare condizionata in modo insuperabile dalla presenza, quale oggetto del controllo, della dichiarazione e dei soggetti che ne abbiano omessa la presentazione. Questa impostazione tipica, che prefigura lo sviluppo, di cui ai successivi artt. 38, 39 e 41, dei metodi di accertamento, quale sintesi (pre)decisoria delle risultanze delle attività istruttorie, mal si presta ad essere recepita anche nel settore delle imposte indirette ⁽⁷⁾ ⁽⁸⁾.

2e.- In generale, poi, deve ritenersi estranea a quest'ultimo ambito applicativo anche la problematica dei metodi di accertamento in senso stretto, troppo "tagliata" sulle caratteristiche di imposte periodiche per essere trasfusa su un'imposta d'atto. Se si condivide questa conclusione, ne deriva un importante corollario: l'inadempimento a richieste istruttorie, previsto dalle disposizioni sui metodi di accertamento del d.p.r. 600/73 quale fattore di "inasprimento" della metodologia accertativa e di conseguenza quale presupposto per il passaggio dal metodo analitico

rispettivamente a quello induttivo o a quello sintetico, non può produrre gli stessi effetti anche nel campo delle imposte indirette, che non conoscono una così netta separazione tra (né una pluralità di) metodi accertativi.

Tuttavia, non è da escludere che possa esservi un influsso delle metodologie modellate sulla tenuta di scritture contabili per tutte quelle ipotesi nelle quali gli uffici fiscali dovranno avere accesso ad una materia imponibile, per la quale il confronto con bilanci e contabilità delle imprese è costante. Si può immaginare che la valutazione del valore di un'azienda, ad esempio, o di una operazione straordinaria tra società, possa risentire, nella tecnica di determinazione dell'imponibile, di un'ormai acquisita contiguità culturale tra poteri di accertamento previsti per tipologie di imposte diverse. Ne risulterebbe un sistema in cui la normativa base sull'accertamento nelle imposte indirette viene integrata, nel limite in cui un giudizio di compatibilità tra i due blocchi di norme dia esito positivo, da quella sull'accertamento nelle imposte dirette. In tale ambito, del resto, già erano contemplati, dall'ultimo comma dell'art. 51 t.u. imposta di registro, sia poteri istruttori di accesso, ispezione e verifica, sia effetti "riflessi", sia pure imprecisati, degli accertamenti effettuati ai fini di altre imposte sull'attività di controllo in tema di imposte indirette.

2f. - Un aspetto innovativo dell'attività di accertamento nelle imposte indirette, dopo il riconoscimento agli uffici dei poteri e delle attribuzioni propri delle imposte sul reddito, potrebbe essere costituito dalla pluralità di atti di accertamento, che sarebbe consentito agli uffici notificare, sempre all'interno del termine decadenziale speciale di cui all'art. 76. La problematica del concorso di più atti impositivi non ha avuto, nel settore delle imposte indirette, quella rilevanza e quell'attenzione normativa che hanno invece caratterizzato l'esperienza del d.p.r. 600/73. A rigore, comunque, non vi è dubbio che ciascuna tipologia di atto di accertamento sia espressione di un potere (se non di un'attribuzione) tipico della funzione impositiva nel settore delle imposte sui redditi, ed in quanto tale possa considerarsi pienamente coinvolta nel richiamo che l'art. 53 *bis* ora compie a "poteri ed attribuzioni" collocati dall'art. 31 in poi del d.p.r. 600/73. L'effetto che si delinea è che, ad un primo avviso di accertamento, può farne seguito, nel termine di decadenza, un secondo giustificato dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, mentre avvisi "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice" potranno essere emanati quando essi non nascano dall'esercizio di poteri istruttori, ma traggano origine da segnalazioni effettuate dai soggetti indicati nell'art. 41 *bis* d.p.r. 600/73. Si tratterebbe di una novità di interesse più teorico che pratico, tuttavia, ove si consideri: a) che da un lato vi era una giurisprudenza che, già da tempo, considerava la pluralità di atti di accertamento non esclusiva del settore delle imposte dirette e dell'Iva; b) che la problematica è peraltro in crisi nello stesso sottosettore di provenienza, atteso che con le

ultime modifiche alla formulazione dell'art. 41 *bis* l'avviso parziale si sovrappone quasi completamente all'accertamento "ordinario", tanto da giustificare in sostanza una pressoché illimitata possibilità di reiterazione degli accertamenti ⁽⁹⁾; c) che resta tuttavia evenienza non frequente quella di notifica di più atti impositivi per lo stesso fatto imponible, per la difficoltà che l'amministrazione manifesta nell'effettuare tempestivamente i controlli, difficoltà che i più brevi termini di decadenza previsti per le imposte indirette dovrebbero rendere pressoché insuperabile.

Sembra invece da escludere l'applicabilità del secondo comma dell'art. 41 *ter*, che contiene la presunzione di esistenza del rapporto di locazione per i quattro anni antecedenti, nel caso in cui il contratto non risulti registrato. Sorreggono la conclusione negativa sia la considerazione che, in materia di imposte indirette, la stessa figura contrattuale ha avuto una coeva regolamentazione specifica con l'art. 52 *bis* del t.u. imposta di registro, e con altre disposizioni rimaste "fuori sistema", come quella che sancisce la nullità del contratto non registrato (commi 343-346 della legge 311/2004), sia il rilievo che l'art. 41*ter* contempla, più che un potere o un'attribuzione dell'ufficio, una presunzione assoluta.

2g.- Resta infine da dire dell'applicazione della norma "quasi generale" antieelusiva di cui all'art. 37 *bis* d.p.r. 600/73, che, se recepita nell'ambito del tributo di registro attraverso la modifica normativa in esame ⁽¹⁰⁾, costituirebbe una novità di rilevante impatto applicativo ma anche di grande interesse teorico ⁽¹¹⁾.

L'art. 37 *bis* è da considerare come norma ampliativa delle prerogative unilaterali di autotutela degli uffici, nella misura in cui consente a questi ultimi di disattendere una realtà negoziale della quale non si contesta né la veridicità, né la simulazione, senza oltretutto la mediazione di un intervento giurisdizionale. Sembra dunque adeguato qualificarla come norma attributiva di un potere speciale, che neutralizza per il fisco gli effetti di atti o comportamenti o negozi elusivi, legittimando una tassazione "al netto" degli atti, comportamenti e negozi sospetti.

Considerata da tale punto di vista, la problematica di cui al quesito sembra imporre una risposta positiva, ammettendo il ricorso all'art. 37 *bis* anche in materia di imposte di registro e ipocatastali.

In senso contrario, occorre però rilevare che la qualificazione prevalente dell'art. 37 *bis*, pur suscitando molte perplessità e riserve, assegna alla disposizione il valore e gli effetti di una norma sostanziale, che va applicata già dal contribuente, vietandogli l'utilizzo fiscale di atti e comportamenti elusivi (con la conseguenza di una possibile applicazione delle sanzioni amministrative, o addirittura penali). In tale logica ⁽¹²⁾, la collocazione sistematica della disposizione recede, nella gamma dei criteri interpretativi: sia pure collocata nel seno dei poteri degli uffici, la disposizione sarebbe in realtà integrativa del sistema sostanziale delle imposte sui redditi, del TUIR, stabilendo precisi obblighi (o meglio, divieti) a carico del contribuente. Tale

ricostruzione, discutibilissima ma nettamente prevalente ⁽¹³⁾, impedisce di coinvolgere la disposizione stessa nel processo di ampliamento dei poteri in sede di accertamento nelle imposte indirette, perché essa non avrebbe – soltanto - la funzione di regolare un potere, o un'attribuzione, dell'ufficio; e per poter transitare nel sistema delle imposte indirette avrebbe avuto bisogno di una norma che la inserisse nel contesto delle regole sostanziali (ad esempio quelle sull'"applicazione" dell'imposta). Ed alla stessa conclusione, in definitiva, si potrebbe pervenire osservando che la clausola interpretativa di cui all'art. 20 t.u. imposta di registro, nella misura in cui privilegia l'oggettività dell'intrinseca natura degli atti sottoposti a registrazione, al di là del titolo o della forma apparente, è incompatibile con la clausola antelusiva, con la quale potrebbe avere almeno in parte funzione comune ⁽¹⁴⁾.

3. Le prime interpretazioni dell'Agenzia delle entrate

L'art. 53 *bis* del t.u. imposta di registro è già stato oggetto di attenzione in due occasioni da parte dell'Agenzia delle entrate, che, in tali interventi (circolare 2/E del 23 gennaio 2007 ⁽¹⁵⁾; circolare 6/E del 6 febbraio 2007 ⁽¹⁶⁾), ha adottato una chiave di lettura minimalista, identificando sostanzialmente le nuove facoltà attribuite agli uffici con i poteri istruttori di cui agli artt. 32 e 33 d.p.r. 600/73, e, tra essi, valorizzando l'efficacia degli accessi, ispezioni e verifiche, da un lato, e delle indagini finanziarie, dall'altro ⁽¹⁷⁾. In sostanza, per il momento l'Agenzia non sembra porsi il problema di andare oltre l'ampliamento dei poteri istruttori, e fa coincidere con questi ultimi la portata innovativa dell'art. 53 *bis*.

Le concrete applicazioni della disposizione renderanno possibile un esame analitico dei poteri istruttori, e dei loro effetti sul sistema delle imposte indirette. E' però utile segnalare sin d'ora che, nella prima delle citate circolari, si privilegia il controllo – definito formale – sulle agevolazioni concernenti il settore agricolo e la prima casa, invitando per il primo gli uffici ad esercitare i poteri di accesso nei luoghi ove è esercitata l'attività dell'impresa agricola, per la seconda preannunciando la redazione di liste con soggetti reiteratamente fruitori dell'agevolazione ⁽¹⁸⁾.

Nella seconda direttiva, 6/E, i poteri sono presi in considerazione in modo più analitico, esemplificando.

- a) Per accessi, ispezioni e verifiche (punto 2.2), si ipotizza l'impiego per accertare il valore delle aziende cedute, per la sussistenza dei requisiti per le agevolazioni fiscali, per il controllo degli obblighi formali e sostanziali previsti dalla normativa sull'imposta di registro. Si ipotizza l'accesso: presso mediatori immobiliari, non solo per acquisire l'effettivo ammontare dei corrispettivi delle cessioni e dei canoni di locazione, ma anche per rilevare le scritture non registrate; presso fondi rustici, per verificare che non sia mutata la destinazione

agricola del fondo; presso altre amministrazioni dello stato, aziende ed istituti di credito. Viene ricordata la necessità che l'accesso, per locali a destinazione abitativa, sia preventivamente autorizzato dal Procuratore della Repubblica, e sulla base di gravi indizi di violazione della normativa tributaria.

- b) Per gli inviti richieste e questionari, l'Agenzia ricorda che possono essere formulate richieste sia al contribuente, sia a soggetti terzi, che occorre tener conto dello statuto dei diritti del contribuente, che possono essere applicate sanzioni in caso di omessa risposta.
- c) Per le indagini finanziarie, ricordate le molteplici innovazioni degli ultimi anni, la circolare invita a non applicare le risultanze in modo automatico, ma a valutarle ponderatamente, possibilmente ricorrendo al contraddittorio che, però, per giurisprudenza pacifica, non è obbligatorio in modo assoluto. Il campo di applicazione privilegiata delle indagini bancarie è identificato, ovviamente, nelle compravendite immobiliari.

4. L'impatto sui tributi indiretti dei nuovi poteri

Anche adottando la chiave di lettura prudente seguita dall'Agenzia nelle ricordate circolari, è evidente come i nuovi poteri condurranno all'emersione di problematiche, sinora rimaste estranee all'imposta di registro. E' possibile, in via di ipotesi ricostruttiva, immaginare almeno tre aree di intervento delle nuove facoltà, in grado di alterare i meccanismi anche sostanziali sui quali l'applicazione delle imposte indirette si è consolidata in questi anni.

Sotto un primo profilo, la maggiore estensione dei poteri di controllo dovrà servire a rendere più incisiva *la valutazione della base imponibile*, e la percezione del prezzo o del valore di una determinata transazione che sia soggetta al potere di valutazione. In questo, importanza primaria avranno le indagini finanziarie, con tutte le problematiche ad esse connesse.

Sotto un secondo profilo, un'attività di indagine sostanzialmente illimitata, destinata ad esercitarsi nei confronti del contribuente e di terzi, determinerà frequentemente *l'acquisizione di atti, che potrebbero essere stati sottratti all'obbligo di registrazione o di denuncia* (si pensi soprattutto ai contratti di locazione). Si porrà in termini del tutto nuovi, e più frequenti, l'ipotesi di registrazione d'ufficio per legittimo possesso, dovendo intendersi implicitamente modificata l'attuale norma (art. 15, lettera b) che ammette quale presupposto il rinvenimento dell'atto nel corso di una verifica effettuata ai fini di altri tributi; previsione, quest'ultima, ormai da ritenere integrata con la possibilità che il reperimento avvenga durante una verifica disposta per lo stesso tributo.

Il terzo, più delicato aspetto, forse oggi ancora imprevedibile nelle sue impli-

cazioni, attiene alla possibilità che, con un'attività di controllo così ampia, *si rinven-
gano elementi documentali o presuntivi tali da modificare il contenuto negoziale
dell'atto quale risulta dal suo tenore letterale e dalla sua intrinseca natura*. Quella
che sino ad oggi è stata un'attività di ermeneutica negoziale strettamente limitata
dal contenuto dell'atto, rischia di arricchirsi, alterandosi, per effetto di una possibili-
tà di accesso a dati complementari pressoché illimitata. Sembra però che una simile
portata della modifica sia da escludere. Le regole del titolo terzo del testo unico, ri-
maste invariate, definiscono un metodo di applicazione dell'imposta ancora tradizio-
nale, non scalfito dal potenziamento delle attività di ricerca dati, e soprattutto non
autorizzano un'attività interpretativa che superi sistematicamente il contenuto in-
trinseco degli atti, gli effetti giuridici da esso direttamente desumibili.

Piuttosto, sembra agevole ipotizzare che, con metodi di controllo omogenei tra
le varie imposte, il coordinamento nella fase di accertamento tra vari tributi sarà
destinato ad essere molto più incisivo, rivelando molto spesso esiti trasversali, ed
utilità "incrociate" dei mezzi istruttori esperiti; da un'indagine che nasce dalle indi-
rette, potranno acquisirsi dati importanti ai fini delle imposte sui redditi, o sull'IVA,
e viceversa, così come in fondo era logico e fatale, una volta completato il processo
di riunificazione degli uffici titolari dei poteri di controllo.

Andrà poi sempre verificata la "soggettività passiva" rispetto ai nuovi poteri ed
attribuzioni: l'art. 32 del d.p.r. 600/73, così come l'art. 33 (e l'art. 52 d.p.r.
633/72, al quale esso rinvia) alternano una terminologia ampia ("ogni altro sogget-
to", n. 8 *bis* art. 32) che indica una sicura indeterminatezza dei destinatari, con di-
citure più precise, come quella del n. 6 dell'art. 32, espressamente riferita tra l'altro
alla richiesta di copie a notai, o dei numeri 1, 2, 3 e 4, che riferiscono la soggezione
ai contribuenti. Quest'ultima terminologia dovrebbe escludere l'applicabilità del rela-
tivo potere istruttorio nei confronti di un soggetto, quale il notaio, che, soprattutto
per l'imposta complementare, certamente non può essere definito tale ⁽¹⁹⁾. Per con-
tro, sembra che la soggezione ai penetranti poteri di accesso ispezione verifica pos-
sa essere configurata a carico del notaio, considerando che si tratta di poteri che
espressamente possono essere sviluppati in studi professionali, ancorché non diret-
tamente relativi all'attività del contribuente sottoposto a controllo (è il caso dello
studio del commercialista, che può subire un accesso nell'ambito di un'indagine fi-
scale a carico di clienti).

5. Problemi aperti in tema di poteri istruttori

Anche adottando l'ottica restrittiva finora seguita dall'Agenzia delle entrate,
certamente si impone all'operatore una conoscenza di fondo delle nuove problema-
tiche che fanno ingresso negli schemi attuativi delle imposte indirette. Una prima

sintesi può essere impostata come segue.

- a) L'attuale stato della giurisprudenza e della dottrina trova molta difficoltà ad assicurare forme di tutela rapide e sicure contro le illegittimità e gli abusi commessi in fase istruttoria. Appare certa la sola tutela davanti alle commissioni tributarie, ma in via differita, quando cioè il potere impositivo abbia trovato espressione nell'atto finale, portatore della pretesa tributaria o sanzionatoria. Si registrano qui comunque indirizzi recenti di sicuro spessore garantista, che negano quanto meno l'utilizzabilità della prova raccolta in violazione di legge, che richiedono la motivazione delle richieste di accesso indirizzate al Procuratore della Repubblica, che tendono infine a sindacare la stessa gradualità dell'esercizio dei poteri di indagine, introducendo una valutazione di proporzionalità mutuata dal diritto comunitario.
- b) Quando si compiono accessi ispezioni e verifiche, lo stesso contribuente può farsi promotore della richiesta di accertamento con adesione. La struttura del d.lgs. 218/97 va ora adattata, estendendo anche alle imposte indirette schemi sinora riservati alle imposte sui redditi e all'IVA. Nessun dubbio, parimenti, circa la garanzia del contraddittorio all'esito della verifica, a norma dell'art. 12 dello statuto dei diritti del contribuente, secondo il quale, salvo casi di assoluta urgenza, l'accertamento non può essere emesso prima di sessanta giorni dalla conclusione della verifica, anche al fine di consentire memorie e controdeduzioni, sulle quali l'ufficio dovrà poi motivare.
- c) Discorso troppo complesso, per essere qui sviluppato, quello circa le indagini finanziarie. Indispensabile però segnalare che, pur auspicato e promosso dalla stessa amministrazione, il contraddittorio, per giurisprudenza pacifica, non è ritenuto requisito di validità dell'accertamento, sicché può accadere che il peso della prova contraria si scarichi sul contribuente direttamente nella sede processuale.
- d) Le norme sui poteri istruttori sono costantemente qualificate dall'Agenzia, semplificando, come norme procedurali: la giurisprudenza avalla tale conclusione, e ne ammette costantemente l'impiego anche a presupposti verificatisi anteriormente all'entrata in vigore della norma regolatrice della facoltà istruttoria.
- e) L'arricchimento della fase amministrativa aumenta le occasioni di contraddittorio, di incontro, di dialogo: andrà scelta, di volta in volta, una strategia difensiva, che tenga conto del principio di collaborazione di cui all'art. 10 dello statuto dei diritti del contribuente, ma anche (ovvero) dei rischi di una qualificazione "confessoria" delle ammissioni effettuate durante le indagini.
- f) L'arricchimento della fase amministrativa aumenta l'ampiezza della motivazione richiesta all'ufficio nell'emanare l'atto conclusivo: dello sviluppo

dell'istruttoria dovrà darsi conto, così come delle deduzioni in fatto e in diritto fornite dal contribuente.

g) In sede processuale, i vizi propri dell'atto di accertamento impugnato andranno a coprire anche le illegittimità verificatesi in istruttoria: anche i motivi di ricorso avranno un raggio più ricco, ed i vizi formali eventualmente potranno riferirsi non solo all'atto conclusivo, ma anche a quelli intermedi che lo sorreggono.

6. Conclusioni

Il principale obiettivo perseguito dal legislatore con l'introduzione dell'art. 53 *bis* nel t.u. imposta di registro è certamente quello di potenziare l'attività istruttoria dell'ufficio, consentendo l'esercizio di poteri, come quelli di accesso al luogo sede dell'attività, all'abitazione, presso terzi, ai dati bancari, prima normalmente sconosciuti nelle imposte indirette. Già considerata sotto tale aspetto, l'innovazione modifica profondamente il tradizionale rapporto esistente in tale settore impositivo tra contribuente e fisco, imponendo un'opera di verifica delle regole tradizionali di acquisizione e di interpretazione degli atti giuridici da sottoporre a registrazione, oltre che di valutazione della base imponibile (che sempre meno sarà puramente stimativa, per fondarsi invece su dati concreti reperiti attraverso l'esercizio di quei poteri).

Si è visto però che, in astratto, il dato letterale dell'art. 53 *bis* è tale da permettere un più ampio inserimento delle regole collocate nel titolo IV del d.p.r. 600/73, così da lasciar prevedere una più intensa assimilazione delle procedure di accertamento tra i vari tributi. La prima analisi condotta evidenzia che, in definitiva, poche delle disposizioni di tale titolo IV potranno essere applicate nei tributi "tipo registro".

In definitiva, non sembra corretto stabilire esclusioni aprioristiche, anche perché, con ogni probabilità, l'innovazione dell'estate scorsa anticipa una tendenza probabilmente inarrestabile ad accostare tecniche e metodologie di accertamento, a rendere comuni tra le diverse imposte le acquisizioni di materiale probatorio. La determinazione della base imponibile nei tributi indiretti appare allora destinata ad una trasformazione che difficilmente contemplerà ritorni al passato.

Massimo Basilavecchia

- 1) Inserendo nel t.u. 131/1986 (di seguito: t.u.) l'art. 53 *bis*, rubricato "Attribuzioni e poteri degli uffici". Senza troppi scrupoli di coerenza con il contesto normativo in cui la novella va a collocarsi, nella disposizione si contemplanò espressamente anche le imposte ipotecaria e catastale.
- 2) Useremo per semplicità la formula "imposte indirette" per indicare i tributi cui si applica la novella; la quale, recando una formulazione letterale riferita a tributi espressamente elencati, non è idonea a coprire la nuova, o risorta, imposta sulle successioni e sugli atti gratuiti.
- 3) L'impressione sembrerebbe confermata dal fatto che, all'introduzione dell'art. 53 *bis*, si accompagna una sola ulteriore disposizione complementare, che riguarda l'illecito di omessa risposta alle richieste istruttorie, sanzionato ai sensi del d.lgs. 471/1997, cioè mutuando dall'ambito imposte sui redditi-Iva (viene, per la precisione, inserito un comma 1-*bis* all'art. 74 t.u.).
- 4) Sebbene sostanzialmente confortata dalle circolari ministeriali intervenute dopo l'innovazione.
- 5) D.lgs. 215/2005, sulla base della delega contenuta nella legge comunitaria 62/2005. Sulle questioni aperte in tema di scambio di informazioni, e sull'ambito applicativo delle attuali discipline, v. FERNANDEZ MARIN, *Lo scambio d'informazione tra gli stati membri*, in *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea*, a cura di DI PIETRO, Roma 2003, II, 863ss..
- 6) Si veda ad es. l'art. 3ter d.lgs. 463/97, sulle procedure di controllo delle autoliquidazioni, dalle quali scaturisce la liquidazione di un'imposta che l'art. 42 t.u. imposta di registro definisce come principale.
- 7) O, all'opposto, ma con gli stessi risultati, risulta talmente generica e neutra, se applicata alle imposte indirette in modo avulso dallo sviluppo dei metodi di accertamento, da perdere ogni funzione realmente precettiva.
- 8) I commi terzo e quarto dell'art. 37 si occupano poi di interposizione fittizia e conferiscono agli uffici poteri di imputazione, dall'uno all'altro soggetto, di una materia imponibile che è specificamente e puntualmente indicata nei "redditi". Ne deriva anche per tali previsioni la inapplicabilità al settore delle imposte indirette.
- 9) Cfr. in merito da ultimo FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della l. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.* 2005, I,
- 10) Da ultimo, è ZIZZO, *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.* 2006, 3087, a rilevare che la collocazione della norma "ne condiziona la sfera di applicazione, limitandola a queste imposte (*quelle sui redditi, ndr*), e a quelle altre il cui accertamento è regolato mediante rinvio alla normativa in materia di imposte sui redditi".
- 11) Va sin d'ora precisato che, ad accogliere la soluzione positiva, la disposizione potrebbe comunque operare nei soli casi nei quali il comportamento elusivo sia attuato mediante le operazioni elencate al terzo comma della disposizione, e non per mezzo di operazioni diverse. Ove ci si orienti per tale soluzione, sarebbe inoltre possibile ricorrere allo speciale interpello "antielusivo" di cui all'art. 21 della l. 413/91.
- 12) Espressa in modo esemplare da F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.* 2001, 327, il quale, pur concludendo poi con un giudizio negativo sul sistema attuale, afferma che "tutto il sistema appare invece costruito sul presupposto della natura sostanziale dello stesso art. 37-*bis*, senza distinguere, beninteso quanto al risultato e agli effetti sanzionatori, tra evasione ed elusione". Pur riconoscendo che la norma attribuisce anche un potere agli uffici "di rimuovere gli effetti fiscali dell'operazione elusiva", l'Autore osserva però che la stessa prevede "l'inopponibilità al fisco dell'operazione stessa e il conseguente obbligo per il contribuente di autoliquidare il tributo con riferimento ad operazioni aventi i requisiti minimi di non elusività", conclude infine che "una norma del genere non può che avere natura sostanziale, in quanto richiede al contribuente di tener conto, sin dal momento della redazione della dichiarazione, del quadro giuridico complessivo (incluso il precetto da essa stessa indicato) e lo vincola alla sua osservanza".
- 13) Cfr. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.* 2006, 3113. In termini sostanziali sembra pure costruita, d'altra parte, la disposizione che estende alle imposte dovute per effetto di liberalità l'applicazione dell'art. 37 *bis* (art. 16 comma 3 l. 383/2001), anche se non può non rilevarsi come la norma antielusiva si sia fatta spazio, grazie alla Corte di Giustizia, anche nell'Iva, sicché appare controtendenza continuare a ritenere esclusa la sola materia delle imposte strettamente "tipo" registro.

- 14)** Sembra però più persuasivo, sotto questo aspetto, il rilievo di LUPI, secondo il quale tra elusione e interpretazione non vi è sovrapposizione, perché la prima comincia dove finisce la seconda. Si veda comunque in merito lo studio 95/2003 della Commissione Studi tributari pubblicato su *CNN Notizie* del 4 maggio 2004: "*Imposta di registro. Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti.*"
- 15)** In *Il Fisco* 2007, II, 655ss..
- 16)** In *Il Fisco* 2007, II, 1025ss..
- 17)** Par. 6 della circolare 2/E, cit.; Sostanzialmente analoga l'impostazione adottata dalla dr.ssa FERRARI, nella relazione tenuta al convegno di Milano del 28 ottobre 2006, la quale ha giustificato l'innovazione con l'esigenza di adeguare alla normativa Iva i poteri degli uffici, una volta che sulle stesse operazioni, essendo stata circoscritta l'alternatività, è sempre più spesso possibile applicare congiuntamente l'IVA e l'imposta di registro (o le ipocatastali) in misura proporzionale.
- 18)** Par. 8 circolare 2/E, cit..
- 19)** Peraltro, recependo, come da tradizione, la qualificazione del notaio come responsabile d'imposta, ne risulterebbe confermata l'alterità rispetto al concetto di contribuente anche per l'imposta principale.

(Riproduzione riservata)