

LEGGE 27 luglio 2000, n. 212 ⁽¹⁾

(1) *In G.U. 31 luglio 2000, n. 177*

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente ⁽²⁾

(2) Le prescrizioni di cui alla presente legge non si applicano, in quanto incompatibili, al contenuto del D.L. 30 settembre 2000, n. 268, ai sensi dell'art. 01 dello stesso. In deroga alle disposizioni della presente legge vedi l'art. 1, D.L. 24 settembre 2002, n. 209.

Epigrafe

Premessa

Art. 1. (Principi generali)

Art. 2. (Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)

Art. 3. (Efficacia temporale delle norme tributarie)

Art. 4. (Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria)

Art. 5. (Informazione del contribuente)

Art. 6. (Conoscenza degli atti e semplificazione)

Art. 7. (Chiarezza e motivazione degli atti)

Art. 8. (Tutela dell'integrità patrimoniale)

Art. 9. (Rimessione in termini)

Art. 10. (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)

Art. 11. (Interpello del contribuente)

Art. 12. (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

Art. 13. (Garante del contribuente)

Art. 14. (Contribuenti non residenti)

Art. 15. (Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie)

Art. 16. (Coordinamento normativo)

Art. 17. (Concessionari della riscossione)

Art. 18. (Disposizioni di attuazione)

Art. 19. (Attuazione del diritto di interpello del contribuente)

Art. 20. (Copertura finanziaria)

Art. 21. (Entrata in vigore)

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Promulga la seguente legge:

Art. 1. (Principi generali)

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.
2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica ⁽³⁾.
3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.
4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.

(3) In deroga al presente comma vedi il comma 265 dell'art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244.

Art. 2. (Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)

1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.
3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.
4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

Art. 3. (Efficacia temporale delle norme tributarie) ⁽⁶⁾

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono ⁽⁴⁾.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati ⁽⁵⁾.

(4) In deroga alle disposizioni di cui al presente comma vedi l'art. 5, comma 3, L. 18 ottobre 2001, n. 383, l'art. 3, comma 5, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, come sostituito dall'art. 10, comma 1, L. 28 dicembre 2001, n. 448, l'art. 15-bis, comma 3, D.L. 2 luglio 2007, n. 81, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2007, n. 127, l'art. 29, comma 14, D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 febbraio 2012, n. 14, l'art. 12, comma 1, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 ottobre 2013, n. 124 e l'art. 18, comma 3, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

(5) In deroga alle disposizioni di cui al presente comma vedi l'art. 18, comma 4, L. 23 dicembre 2000, n. 388, l'art. 27, comma 9, L. 28 dicembre 2001, n. 448, l'art. 10, comma 1, l'art. 11, comma 1 e l'art. 31, comma 16, L. 27 dicembre 2002, n. 289, come modificata dall'art. 5-bis, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione, l'art. 36, comma 8, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come sostituito dall'art. 2, comma 18, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, come modificato dalla relativa legge di conversione, l'art. 2, comma 72, del citato D.L. n. 262 del 2006, l'art. 1, comma 357, L. 27 dicembre 2006, n. 296 e l'art. 23, comma 6, D.L. 6 luglio 2011, n. 98. Vedi, inoltre, l'art. 1, comma 2-octies, D.L. 24 giugno 2003, n. 143, aggiunto dalla relativa legge di conversione, l'art. 37, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, l'art. 2, comma 33, L. 24 dicembre 2003, n. 350, l'art. 1, commi 67 e 464, L. 30 dicembre 2004, n. 311, l'art. 1-quater, D.L. 30 dicembre 2004, n. 314, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione, l'art. 27, comma 5, L. 18 aprile 2005, n. 62 - Legge comunitaria 2004 - l'art. 11-quater, comma 10, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, aggiunto dalla relativa legge di conversione, e l'art. 36, commi 30, 34 e 34-bis, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

(6) In deroga alle disposizioni di cui al presente articolo vedi l'art. 1, comma 2, D.L. 20 marzo 2007, n. 23, l'art. 1, comma 264, L. 24 dicembre 2007, n. 244, l'art. 81,

comma 17 e l'art. 82, commi 2, 4, 8, 13 e 29, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, l'art. 1, comma 16, L. 13 dicembre 2010, n. 220, l'art. 2, comma 59, D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione, l'art. 7, comma 2, D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, l'art. 24, comma 31, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, l'art. 88, comma 2, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, l'art. 68, comma 3, D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, l'art. 1, comma 2-bis, D.L. 24 settembre 2002, n. 209, come modificato dall'art. 1, comma 506, L. 24 dicembre 2012, n. 228, l'art. 2, comma 2, D.L. 30 novembre 2013, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 gennaio 2014, n. 5 e l'art. 1, commi 624 e 655, L. 23 dicembre 2014, n. 190.

Art. 4. (Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria)

1. Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Art. 5. (Informazione del contribuente)

1. L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti.

2. L'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

Art. 6. (Conoscenza degli atti e semplificazione)

1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono

in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.

2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

3. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma. ⁽⁷⁾

(7) Vedi, anche, il comma 412 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311 e l'art. 2-bis, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, aggiunto dalla relativa legge di conversione.

Art. 7. (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche

che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Art. 8. (Tutela dell'integrità patrimoniale)

1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.

2. E' ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.

3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.

4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.

5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.

8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.

Art. 9. (Rimessione in termini)

1. Il Ministro delle finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerne il versamento di tributi, il decreto è adottato dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

2. Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili .⁽⁸⁾

(8) Con D.M. 17 ottobre 2000 (Gazz. Uff. 18 ottobre 2000, n. 244) è stata disposta la sospensione dei termini per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi calamitosi verificatisi nelle regioni Piemonte e Valle d'Aosta e nella provincia di Savona. Con D.M. 16 novembre 2000 (Gazz. Uff. 23 novembre 2000, n. 274) è stata disposta la proroga della sospensione con il suddetto D.M. 17 ottobre 2000. Con D.M. 29 novembre 2000 (Gazz. Uff. 13 dicembre 2000, n. 290) è stato stabilito che le disposizioni contenute nell'art. 1 del decreto 16 novembre 2000, si applicano anche ai territori delle regioni Friuli-Venezia Giulia, Liguria, Toscana, Emilia-Romagna, Piemonte, Lombardia, Veneto e Puglia e della provincia autonoma di Trento danneggiati dagli eventi alluvionali e dai dissesti idrogeologici del mese di novembre 2000. Con D.M. 12 luglio 2001 (Gazz. Uff. 27 luglio 2001, n. 173) è stata disposta la sospensione dei termini degli obblighi tributari a favore dei soggetti colpiti dalla «tromba d'aria» nella Regione Lombardia in data 7 luglio 2001. Con D.M. 9 agosto 2001 (Gazz. Uff. 27 agosto 2001, n. 198) è stata disposta la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari a favore dei soggetti residenti o aventi sede operativa nei territori della provincia di Catania colpiti dall'eruzione del vulcano Etna. Con D.M. 13 novembre 2001 (Gazz. Uff. 16 novembre 2001, n. 267) è stata disposta la sospensione dei termini relativi agli obblighi tributari a favore dei soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nel territorio delle province di Avellino, Caserta, Napoli e Salerno nei giorni 22 agosto, 5

settembre, 14 e 15 settembre 2001. Con D.M. 24 maggio 2002 (Gazz. Uff. 4 giugno 2002, n. 129) è stato disposto il differimento al 17 aprile 2002 dei termini dei versamenti tributari scadenti il 16 aprile 2002 a seguito dello sciopero generale intervenuto alla medesima data. Con D.M. 28 giugno 2002 (Gazz. Uff. 5 luglio 2002, n. 156) è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari a seguito dell'evento che ha interessato il «Grattacielo Pirelli», sede della regione Lombardia. Con D.M. 14 novembre 2002 (Gazz. Uff. 18 novembre 2002, n. 270) e con D.M. 15 novembre 2002 (Gazz. Uff. 20 novembre 2002, n. 272), modificato dall'art. 2, D.M. 9 gennaio 2003 (Gazz. Uff. 21 gennaio 2003, n. 16), è stata disposta la sospensione dei termini relativi agli adempimenti di obblighi tributari aventi scadenza nel periodo dal 31 ottobre 2002 al 31 marzo 2003 a favore dei soggetti residenti, alla data del 31 ottobre 2002, in taluni comuni della provincia di Campobasso e in un comune della provincia di Foggia interessati dagli eventi sismici verificatisi nella stessa data del 31 ottobre 2002. Con D.M. 14 novembre 2002 (Gazz. Uff. 18 novembre 2002, n. 270), modificato dal comma 117 dell'art. 2, L. 24 dicembre 2007, n. 244, è stata disposta la sospensione dei termini relativi agli adempimenti di obblighi tributari aventi scadenza nel periodo dal 29 ottobre 2002 al 31 marzo 2003 a favore dei soggetti residenti, alla data del 29 ottobre 2002, in taluni comuni della provincia di Catania interessati dall'eruzione del vulcano Etna. L'art. 10, O.P.C.M. 2 ottobre 2003, n. 3315 ha differito al 31 marzo 2004 i termini già sospesi dal citato D.M. 14 novembre 2002. Con D.M. 5 dicembre 2002 (Gazz. Uff. 9 dicembre 2002, n. 288) è stata disposta la sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti tributari scadenti nel periodo dal 25 novembre 2002 al 31 marzo 2003 nei confronti dei soggetti, residenti in comuni delle regioni dell'Italia settentrionale colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nel mese di novembre 2002. Con D.M. 9 gennaio 2003 (Gazz. Uff. 21 gennaio 2003, n. 16) è stata disposta la sospensione dei termini relativi agli adempimenti degli obblighi tributari per i soggetti residenti nei territori dei comuni di Provvidenti e Pietra Montecorvino. Vedi, anche, l'art. 18, O.P.C.M. 18 aprile 2003, n. 3282. Con D.M. 18 luglio 2003 (Gazz. Uff. 2 agosto 2003, n. 178) e con D.M. 25 agosto 2004 (Gazz. Uff. 3 settembre 2004, n. 207) è stato disposto il differimento dei termini di ripresa della riscossione dei tributi sospesi a seguito del sisma del 1997 che ha colpito i territori delle regioni Marche e Umbria. L'art. 4, O.P.C.M. 8 settembre 2003, n. 3308 (Gazz. Uff. 13 settembre 2003, n. 213) ha differito i termini relativi ad adempimenti di obblighi tributari, già sospesi con i citati D.M. 14 novembre 2002, D.M. 15 novembre 2002 e D.M. 9 gennaio 2003, a favore dei soggetti residenti in taluni comuni delle province di Campobasso e di Foggia. Con D.M. 19 settembre 2003 (Gazz. Uff. 24 settembre 2003, n. 222) è stata disposta la sospensione dei termini relativi

agli adempimenti di obblighi tributari dei soggetti residenti alla data del 29 agosto 2003 nei comuni della regione Friuli-Venezia Giulia interessati dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dalla stessa data del 29 agosto 2003. L'art. 3, O.P.C.M. 27 novembre 2003, n. 3328 (Gazz. Uff. 4 dicembre 2003, n. 282) ha disposto che i versamenti relativi agli adempimenti di obblighi tributari non eseguiti per effetto delle sospensioni intervenute ai sensi del presente comma, a favore dei soggetti residenti nelle regioni Liguria, Lombardia, Piemonte, Veneto, Friuli-Venezia Giulia ed Emilia-Romagna, interessati dagli eventi alluvionali verificatisi nel mese di novembre 2002, sono effettuati in quindici rate a partire dal 1° dicembre 2003. L'art. 4, O.P.C.M. 7 maggio 2004, n. 3354 (Gazz. Uff. 14 maggio 2004, n. 112), modificato dall'art. 1, O.P.C.M. 17 febbraio 2006, n. 3496 (Gazz. Uff. 1° marzo 2006, n. 50), a sua volta modificato dall'art. 1, O.P.C.M. 5 aprile 2006, n. 3507 (Gazz. Uff. 13 aprile 2006, n. 87), ha ulteriormente differito i termini relativi ad adempimenti di obblighi tributari già sospesi a favore dei soggetti residenti in taluni comuni delle province di Campobasso e di Foggia e della provincia di Catania. Con Provv. 23 luglio 2004 (Gazz. Uff. 11 agosto 2004, n. 187) è stata disposta la ripresa della riscossione dei tributi sospesi in seguito agli eventi sismici del 26 settembre 1997 che hanno colpito il territorio delle regioni Marche e Umbria. Con D.M. 23 novembre 2004 (Gazz. Uff. 2 dicembre 2004, n. 283) è stata disposta la sospensione dei termini per i versamenti di natura tributaria a favore di taluni imprenditori agricoli, operanti nella Regione Puglia. Con D.M. 29 novembre 2004 (Gazz. Uff. 30 novembre 2004, n. 281) è stato disposto il differimento al 1° dicembre 2004 dei termini per l'adempimento degli obblighi tributari in scadenza al 30 novembre 2004 a seguito dello sciopero generale del 30 novembre 2004. Con D.M. 30 novembre 2004 (Gazz. Uff. 7 dicembre 2004, n. 287), modificato dall'art. 1, D.M. 21 dicembre 2004 (Gazz. Uff. 28 dicembre 2004, n. 303), è stata disposta la sospensione dei termini per i versamenti di natura tributaria a favore dei soggetti residenti in taluni comuni della provincia di Brescia. Con D.M. 17 maggio 2005 (Gazz. Uff. 23 maggio 2005, n. 118) è stato ulteriormente differito il termine di sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari a favore dei soggetti residenti nella provincia di Catania. Con D.M. 13 marzo 2009 (Gazz. Uff. 23 marzo 2009, n. 68) è stato disposto il differimento dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti dei tributi erariali a favore dei titolari di reddito d'impresa interessati dall'alluvione dell'11 dicembre 2008 che ha colpito taluni territori del comune di Roma. Con D.M. 9 aprile 2009 sono stati sospesi gli adempimenti ed i versamenti tributari a favore dei soggetti residenti nel territorio della provincia di L'Aquila, colpiti dal terremoto del 6 aprile 2009. Con D.M. 4 dicembre 2009 sono stati differiti i termini relativi agli adempimenti degli obblighi tributari che scadevano nel

periodo interessato dagli eccezionali eventi meteorologici del mese di novembre 2008, nella provincia di Trento. Con D.M. 26 febbraio 2010 sono stati sospesi i termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei tributi erariali a favore dei soggetti interessati dagli eccezionali eventi meteorologici che hanno colpito le regioni Emilia-Romagna, Liguria e Toscana nell'ultima decade del mese di dicembre 2009 e nei primi giorni del mese di gennaio 2010. Con D.M. 1° giugno 2012 sono stati sospesi i termini per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dal sisma del 20 maggio 2012, verificatosi nelle province di Bologna, Ferrara, Modena, Reggio Emilia, Mantova e Rovigo. Con D.M. 30 novembre 2013 sono stati sospesi i termini per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi meteorologici del novembre 2013, verificatisi nella regione Sardegna. Con D.M. 20 ottobre 2014 sono stati sospesi i termini per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi meteorologici del 10 - 14 ottobre 2014 verificatisi nelle regioni: Liguria, Piemonte, Emilia Romagna, Toscana, Veneto, Friuli-Venezia Giulia. Con D.M. 5 dicembre 2014 sono stati sospesi i termini per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi meteorologici dal 1° al 6 settembre 2014 verificatisi nei territori della provincia di Foggia. Con D.M. 5 dicembre 2014 sono stati sospesi i termini per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi meteorologici del 19 e 20 settembre 2014 verificatisi nella regione Toscana.

Art. 10. (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto. ⁽⁹⁾

(9) Comma modificato dall'art. 1, comma 1, D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2005, n. 156.

Art. 11. (Interpello del contribuente)

1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.

3. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1.

4. Nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

5. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono determinati gli organi, le procedure e le modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria ⁽¹⁰⁾.

6. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti.

(10) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Art. 12. (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) ⁽¹⁴⁾

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla

base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente. ⁽¹¹⁾

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni

e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374. ⁽¹²⁾ ⁽¹³⁾.

(11) Comma così modificato dall' art. 7, comma 2, lettera c), D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio 2011, n. 106.

(12) Comma così modificato dall'art. 92, comma 2, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27.

(13) La Corte costituzionale, con ordinanza 16 - 24 luglio 2009, n. 244 (Gazz. Uff. 29 luglio 2009, n. 30, 1^a Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, sollevata in riferimento agli artt. 24 e 111 della Costituzione.

(14) Per l'applicazione delle disposizioni del presente articolo vedi, anche, la lettera d) del comma 2 dell'art. 7, D.L. 13 maggio 2011, n. 70.

Cassazione Civile

*Permanenza presso la sede del contribuente
- durata, criteri di computo*

5. In tema di verifiche tributarie, il quinto comma dell'*art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212*, nel fissare agli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria il termine di trenta giorni lavorativi (successivamente prorogabile) di permanenza presso la sede del contribuente, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi; né, in materia, assumono alcuna rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, assunte - come il d.m. Finanze 30 dicembre 1993 - per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice. (In applicazione del principio, la S.C. ha respinto il ricorso del contribuente che riteneva superato il termine in esame, in base al mero computo dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle attività di verifica). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Bari, 23/06/2008)

Sez. V, sent. n. 23595 del 11-11-2011 (ud. del 08-02-2011), Master s.r.l. c. Agenzia Entrate e altri (rv. 619981)

SENTENZA per esteso

Cassazione Civile Sent. n. 23595 del 11-11-2011

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato all'AGENZIA delle ENTRATE ed al suo Ufficio di Bari (OMISSIS), la s.r.l. MASTER - premesso che con avviso di rettifica parziale emesso in base alle risultanze della "verifica" operata dalla Guardia di Finanza, il competente Ufficio aveva (1) ripreso "a tassazione" (ai fini dell'IVA "per l'annualità 1997"), "ricavi ritenuti omessi" (desunti dai "riscontri bancari sui conti correnti dei soci ... L.M.L. e Lo.Mi. e di due presunti dipendenti ... D.A. e B.") nonchè (2) recuperato "l'IVA indebitamente detratta" ("L.. 188.100") -, in forza di sette motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 50/09/08 della Commissione Tributaria Regionale della Puglia (depositata

il 23 giugno 2008 e notificata il primo settembre 2008) che aveva recepito il gravame dell'Ufficio avverso la decisione (301/22/06) della Commissione Tributaria Provinciale di Bari la quale aveva accolto il suo ricorso.

Il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE e l'Agenzia intimata instavano per il rigetto dell'avverso gravame.

La ricorrente depositava memorie ex *art. 378 c.p.c.*.

L'Ufficio locale dell'Agenzia non svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione

1. In via preliminare va rilevata e dichiarata ex officio l'inammissibilità del controricorso del Ministero perchè questo ente non ha nemmeno dedotto di aver preso parte al giudizio nè allegato (e provato) di essere titolare di un qualche rapporto giuridico che - come costantemente richiesto da questa Corte (Cass.):

2[^], 23 agosto 2007 n. 17922; trib., 7 maggio 2007 n. 10341; 3[^], 26 gennaio 2006 n. 1692; 2[^], 26 gennaio 2006 n. 1507; 2005 n. 965; 2[^], 13 settembre 2004 n. 18346; 2[^], 29 aprile 2003 n. 6649; 2[^], 4 febbraio 2002 n. 1468; 2[^], 23 novembre 2001 n. 14910) - lo legittimi, anche al fine di dimostrare la sussistenza del necessario ed imprescindibile interesse (*art. 100 c.p.c.*), a resistere all'avversa impugnazione.

In proposito, va ricordato che per effetto ed in conseguenza del trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero (dell'Economia e) delle Finanze alle Agenzie Fiscali (tra cui, l'Agenzia delle Entrate) - le quali ultime sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base al *D.M. 28 dicembre 2000, art. 1* - disposto dal titolo quinto, capo secondo, del *D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300*, ciascuna Agenzia (2) è succeduta al Ministero nei rapporti, sostanziali e processuali, in corso a quel momento e 2) è divenuta titolare esclusiva dei rapporti tributari (e, pertanto, unica legittimata processualmente) sorti successivamente alla data detta di sua operatività: nel caso, giusta quanto si legge nella sentenza impugnata, l'avviso di rettifica contestato è stato notificato il "3 ottobre 2001", quindi ampiamente dopo il primo gennaio 2001 detto, per cui il processo si è svolto solo tra l'(Ufficio locale dell') Agenzia e la contribuente .

Le spese del giudizio di legittimità tra il Ministero e la ricorrente vanno compensate integralmente ai sensi dell'*art. 92 c.p.c.*, comma 2 in quanto la costituzione dell'ente non ha comportato nessun aggravio alla difesa della contribuente.

2. La Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'impugnazione dell'Ufficio per le ragioni che seguono.

A. "Sulla presunta violazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7*" per "presunta mancata allegazione del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza" nonchè per "pretesa, inesistente carenza e/o difetto di motivazione per acquisizione critica del p.v.c. della Guardia di Finanza da parte dell'Agenzia", il giudice di appello scrive: (a) la "circostanza ... della acquisizione agli atti" di detto PVC è "provata e documentata"; (2) è "la stessa ... MASTER srl a dimostrare, tanto con il ricorso di primo grado, quanto con le memorie di costituzione in ... appello, di essere a perfetta conoscenza del contenuto del PVC"; (3) "la copia integrale del verbale della Guardia di Finanza, conosciuta dalla MASTER srl, è stata acquisita agli atti".

B. "In ordine ... all'autorizzazione dell'autorità giudiziaria ai sensi del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63*", la Commissione Tributaria Regionale, richiamato il principio ("Cassazione ... sentenza n. 7208 del 12 maggio 2003") secondo cui ""qualora si metta in dubbio l'esistenza dell'autorizzazione, non allegata ma solo richiamata nel processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, essendo quest'ultimo atto dotato di fede privilegiata, ove si voglia contestarne la veridicità, deve proporsi querela di falso"", rileva che "nel caso ... la MASTER srl non ha proposto alcuna querela di falso".

C. "L'avviso di accertamento", poi, secondo il giudice a quo, "risulta logicamente e chiaramente motivato con le esplicite rettifiche operate e di come si sia pervenuti alle stesse" per cui "non merita ... nessuna censura la sua motivazione" perchè "richiama il processo verbale di constatazione nel quale sono descritti coerentemente tutti i passaggi logici che hanno poi portato alla rettifica ed elencate le prove anche documentali attraverso le quali si è giunti a tali verifiche con particolare riferimento alla disamina della documentazione bancaria posta in essere alla presenza delle parti".

D. La Commissione di secondo grado, ancora, afferma che "a fronte della documentazione versata in atti dall'Amministrazione a fondamento dell'accertamento ..., la MASTER non ha in alcun modo provato i propri assunti difensivi in specie per quanto attiene le operazioni bancarie per le quali tanto la MASTER quanto i soci della stessa ... non sono stati in grado di fornire idonee giustificazioni"; "l'Amministrazione", inoltre, aggiunge il giudice, "ha provato che i libretti di deposito intestati nominativamente a dipendenti della società non erano mai stati movimentati dalle persone intestatarie e che le operazioni riguardavano assegni bancari ricevuti da clienti della MASTER ed, infine, che i libretti venivano consegnati ai titolari della stessa MASTER che provvedevano alle operazioni".

Secondo il medesimo giudice, per di più, le "risposte ai questionar" ("documentazione" acquisita dalla Commissione) non forniscono "alcun valido sostegno e prova a quanto affermato ... dalla MASTER srl" di tal che "le presunzioni poste a base dell'accertamento risultano avere tutti i requisiti ... previsti dall'art. 2729 c.c. e sono, pertanto, convincenti anche alla luce del comportamento processuale della MASTER che si è limitata a una generica confutazione di stile degli addebiti non fornendo alcuna valida prova": "per univoca, costante giurisprudenza alla MASTER incombeva l'onere della allegazione degli elementi di fatto di segno opposto al contenuto della presunzione fatta valere", "il che, nella specie, non è avvenuto".

E. Il giudice di appello, infine, ha escluso la "illegittimità dell'accertamento per la protrazione abnorme dei controlli effettuati nel periodo dal 28 settembre 1999 al 15 dicembre 2000" ("in violazione ... della L. n. 2121 del 2000, art. 12, comma 5 ... e del D.M. 30 dicembre 1993, art. 8, comma 6"), "eccepita" dalla contribuente, rilevando che la "MASTER srl non ha fornito alcuna documentazione che comprovasse la durata delle permanenze quotidiane presso la sede rispetto al tempo utilizzato per l'esame documentale presso gli uffici dell'organo verificatore" ed osservando, "inoltre", che ("Cassazione ... sentenza n. 8344 del 19 giugno 2001") "l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso".

Pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e de contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico". 3. La società censura la decisione con sette motivi.

A. Con il primo la ricorrente - esposto che "l'avviso di accertamento ... rinvia al PVC in cui è contenuto l'elenco dei numeri di c/c bancario intestati ai singoli terzi indagati con esposizione degli importi relativi alle operazioni ritenute "non giustificate" e, per questa ragione, imputate alla MASTER srl, senza che ad essa siano state rese note le risultanze delle verifiche dirette" - denuncia "violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43", sintetizzata nel "quesito" (art. 366 bis c.p.c.) "se ... violi il combinato disposto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 l'avviso di accertamento di maggiori ricavi in capo alla società accertata, derivato dalle indagini bancarie a carico di presunti dipendenti e dei soci della medesima, che rinvii al processo verbale di constatazione, ma in carenza della contestuale notifica e della produzione in giudizio, in uno con l'avviso di accertamento, del processo verbale di constatazione e dei relativi allegati, contenenti le copie dei conti e dei titoli di credito loro riferibili nonchè la copia dell'autorizzazione all'accesso rilasciata dal P.M."

B. Con il secondo motivo la società - assunto di aver eccepito che era "mancata la produzione del provvedimento di autorizzazione del P.M. all'accesso nelle abitazioni private dei soggetti verificati motivato in presenza di gravi indizi di violazione alle norme fiscali"; dedotto che "la mancata motivazione dell'autorizzazione e la mancata produzione in giudizio" della stessa

("necessaria perchè la parte possa apprezzarne la legittimità") "aveva prodotto ... la nullità dell'intero procedimento accertativo a suo carico" - denuncia "violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 nonché del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63 in combinato disposto", chiedendo (ex art. 366 bis cit.) di stabilire ("stabilisca la Suprema Corte") "se ... sia illegittimo l'avviso di accertamento a carico della società motivato con rinvio al PVC relativo all'accesso alle abitazioni private dei soci e dei presunti dipendenti, eseguito in virtù di atto di autorizzazione del P.M. n. 22/99 che, in quanto non prodotto in giudizio nè allegato all'avviso di accertamento, non abbia consentito il controllo di legittimità sulla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie".

C. Con il terzo motivo la MASTER srl denuncia "nullità della sentenza, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 ed D.M. 30 dicembre 1993, art. 8" in ordine all'eccepta "illegittimità dell'avviso di accertamento" per essersi "protratta la verifica per oltre un anno" e chiede (sempre ai sensi dell'art. 366 bis cit.) "se ... sia nulla per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 l'acquisizione di elementi probatori posti a base dell'avviso di accertamento derivante dall'attività di verifica fiscale protrattasi oltre il termine di trenta o sessanta giorni".

D. Nel quarto motivo la ricorrente assume che nella sentenza gravata "difetta l'esposizione del percorso che ha condotto i giudici da una situazione di ignoranza dei fatti ad una situazione di conoscenza ovvero a stabilire il collegamento tra società e terzi e ad affermare la riferibilità dei maggiori ricavi ad essa MASTER srl partendo dai conti dei terzi" ("non potendo costituire congrua e logica motivazione ... il passivo recepimento della relazione atto accertativo/processo verbale") e lamenta "vizio di motivazione" "insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo") indicando, "ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c.", "le ragioni in virtù delle quali l'insufficienza della motivazione rende inidonea a giustificare la decisione nel rinvio operato dalla sentenza a fonti documentali diversi ed ulteriori rispetto al PVC, senza, tuttavia, averle individuate e senza avere illustrato l'iter logico giuridico del rapporto di causalità tra quelle fonti e i maggiori ricavi occultati dalla Master srl".

E. Con il quinto motivo la contribuente sostiene che "non si sottrae al vizio motivazionale, sub specie dell'insufficienza, l'altro passo della sentenza in cui si imputa ad essa MASTER srl di non aver offerto la prova contraria in ordine ai conti intrattenuti da altri soggetti terzi (presunti dipendenti e soci)" e denuncia altro "vizio di motivazione" ("insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo"), "indican(do) ...le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione nella circostanza che V accertamento dei maggiori ricavi imputati alla Master srl è fatta derivare dalla diretta imputazione a quest'ultima delle movimentazioni bancarie accertate sui conti correnti e sui libretti dei presunti dipendenti e dei soci della Master srl, senza la dimostrazione del collegamento soggettivo ed oggettivo di quelle operazioni alla società Master srl e senza la dimostrazione del mancato collegamento soggettivo".

F. Con il sesto motivo la società contesta il "passaggio" nel quale la sentenza impugnata "ha ritenuto raggiunta la prova della pretesa fiscale sulla base della presunzione ex art. 2729 c.c." e si duole di ulteriore "vizio di motivazione" ("insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio") affermando che "le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione" va ravvisata "nella circostanza che il riferimento delle movimentazioni bancarie accertate in testa ai soci ed ai presunti dipendenti viene fondato su elementi documentali e presuntivi senza che emerga dalla motivazione alcun riferimento alla tipologia ed alla qualità dei predetti documenti e senza che l'applicazione della presunzione poggi sulla relazione fatto noto-fatto ignoto, a causa della mancata individuazione del fatto noto (elementi documentali)".

G. Con il settimo (ultimo) motivo la società - riferito che "l'avviso di accertamento è stato così motivato: "dall'esame del PVC redatto in data 15 dicembre 2000 ...è emerso che la stessa"" (id est, essa ricorrente) "è incorsa nelle seguenti violazioni:

violazione all'obbligo di fatturazione operazioni imponibili 1) controllo di una documentazione extracontabile costituita dai libretti e conti correnti bancari intestati sia ai coniugi L. M.L. e Lo.Mi., amministratore unico della società il primo ed entrambi soci della società; sia ... D. A. e

B. ..." - denuncia distinto "vizio di motivazione" ("insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio") assumendo essere "evidente" che "la posizione del socio ... L.L. non è stata considerata nell'avviso di accertamento" ("ovvero le movimentazioni bancarie accertate a suo carico non sono confluite nell'accertamento e non sono state considerate dall'Agenzia ai fini dell'imputazione delle movimentazioni medesime ad essa società"): la ricorrente, quindi, in ossequio al più volte richiamato art. 366 bis c.p.c., indica "le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione nell'avvenuta ricomprensione delle movimentazioni bancarie investigate sui conti del socio L.L. nell'accertamento presuntivo a carico della società Master srl, nonostante l'avviso di accertamento impugnato non abbia tenuto conto nella motivazione della verifica eseguita a carico del medesimo... L.L.". 4. Il ricorso - corretta e/o integrata (laddove necessario) la motivazione della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 384 c.p.c. - deve essere respinto perchè infondato.

A. L'esatta esegesi dell'ultimo inciso della *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1* (per il cui tenore testuale "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama") - proprio se e perchè correlata, oltre che con le finalità proprie della norma (anch'essa invocata dai ricorrenti) dettata dal *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2* (testo modificato dal *D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1* per il quale "l'avviso di accertamento... deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e dette ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni"), con la disposizione ultima della stessa che impone ("deve essere allegato all'atto che lo richiama") di allegare ("salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale") all'"avviso di accertamento" l'"altro atto" al quale "la motivazione fa riferimento" unicamente se "non conosciuto nè ricevuto dal contribuente" - non consente di affermare (come sotteso nel "quesito", conclusivo della prima doglianza, formulato dai ricorrenti, fondato su di una interpretazione, ripudiata ancora dalla sentenza 14 maggio 2010 n. 11722 delle sezioni unite, "puramente formalistica" della norma) che l'Ufficio debba, sempre e comunque, notificare, "in uno con l'avviso di accertamento", il "processo verbale di constatazione", i "relativi allegati" ("contenenti", si assume, "le copie dei conti e dei titoli di credito ...riferibili" al contribuente) nonchè "la copia dell'autorizzazione all'accesso rilasciata dal P.M."

Questa sezione (sentenza 2 luglio 2008 n. 18073), invero, ha già chiarito che la norma in esame, "nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso", "non intende ... riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione": una "interpretazione puramente formalistica" ("nel senso della necessità di allegare qualunque atto menzionato nella motivazione, anche se già notificato separatamente al destinatario"), infatti, "si porrebbe ... in contrasto col criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando però al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli (criterio richiamato anche da C. Cost., sent. n. 189/- 2000, con specifico riferimento al processo tributario, ma sicuramente estensibile alla procedura amministrativa predisposta per l'emissione dell'atto impositivo; nello stesso senso, S.U. nn. 3116 e 3118/2006; Cass. nn. 5356/2006, 18088/2004)" (cfr., ancora, Cass., trib., 16 aprile 2010 n. 9164: "non è richiesta l'allegazione all'avviso degli atti cui esso fa riferimento" se gli stessi sono " conosciuti dal contribuente").

L'"obbligo dell'amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso di accertamento (*L. n. 212 del 2000, art. 7*)", inoltre, come altresì precisato (Cass., trib., 18 dicembre 2009 n. 26683), va inteso in "necessaria correlazione con la finalità integrativa delle ragioni che, per l'amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la *L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 3* con la conseguenza che detto obbligo deve intendersi delimitato ai soli atti ("esterni") di riferimento che siano necessari per sostenere quelle ragioni, con esclusione, quindi, degli atti irrilevanti al fine del pieno esercizio del diritto di difesa del destinatario e di quelli a contenuto normativo, noti per effetto della loro pubblicazione (Cass. n. 25371/08)": "il contribuente", infatti, ha "diritto di conoscere la motivazione dell'atto impositivo, e perciò ha sempre diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per

integrare tale motivazione, ma non U diritto di conoscere il contenuto di tutti gli atti ai quali si faccia rinvio nell'atto impositivo per ciò solo che ad essi si faccia riferimento, se tale contenuto non serve ad integrare la motivazione dell'atto impositivo in quanto essa è già sufficiente (e il richiamo ad altri atti ha pertanto solo valore narrativo), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) è già riportato nell'atto noto".

"Non basta pertanto", si è (rettamente) aggiunto, "che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti ai quali si faccia riferimento nell'atto impositivo, ma occorre provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrare la motivazione del suddetto atto impositivo e che tale parte non sia stata già riportata in tale ultimo atto".

Nel caso la ricorrente non ha indicato le ragioni per le quali il "contenuto" degli atti da essa indicati sia necessario "ad integrare la motivazione" di quello "impositivo" notificato per Cass., trib., 2 luglio 2008 n. 18073 "la mera non contestualità ..., non essendo il primo allegato al secondo, non merita la sanzione d'invalidità dell'avviso di accertamento (peraltro non comminata espressamente)".

B. La "mancata produzione in giudizio" (ammessa dalla stessa ricorrente) dell'"autorizzazione del P.M. n. 22/99" evidenzia la carenza di fondamento della seconda doglianza ("violazione e/o falsa applicazione del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2*").

B.1. La "giurisdizione" ("piena ed esclusiva") "del giudice tributario" (*D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2* sia nel testo originario, che in quello novellato dalla *L. 28 dicembre 2001 n. 448, art.12, comma 2*), come noto (Cass., un., 7 maggio 2010 n. 11082, che richiama "in terminis ex multis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 103 del 12 marzo 2001"), "con riguardo ai tributi cui le norme citate hanno riferimento", è "comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria": la stessa, quindi, "non ha ad oggetto solo gli atti per così dire finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come impugnabili dal *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei motivi sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi del medesimo *D.Lgs.*, art. 18, comma 2, lett. e), - tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato" atteso che ("Cass., un., 4 marzo 2008 n. 5791;

magià, Cass., un., 25 luglio 2007 n. 16412") "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria ... è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa".

B.2. Il sorgere del potere-dovere del giudice tributario di valutare la "correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria" o di un suo "atto istruttorio prodromico", tenuto conto della pacifica natura di impugnazione/merito del relativo processo cfr., tra le recenti, Cass., trib., 29 dicembre 2010 n. 26322: "il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione- annullamento, ma tra i processi di impugnazione-merito, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio (Cass. n. 15825/2006; n. 16252/2007)", suppone di necessità che il contribuente, in osservanza dei disposti dell'art. 18, comma 2, lett. e) ("Il ricorso deve contenere l'indicazione ... dei motivi"), e art. 22, comma 4 "unitamente al ricorso ... il ricorrente deposita ... l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato", del *D.Lgs. n. 546 del 1992* abbia (1) sottoposto al suo esame specifici "motivi" di censura anche dell'"atto istruttorio prodromico" (nel caso, il provvedimento di autorizzazione del Procuratore della Repubblica previsto dal *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2*) e (2) depositato quell'atto ("se notificato") ove il deposito si renda (come nel caso, assumendosi aver richiesto al giudice del merito di valutare la legittimità del provvedimento anche quanto alla sussistenza delle condizioni fissate dalla norma per la sua

concessione ed alla congruità delle ragioni espresse dall'organo autorizzante) indispensabile per il suo esame.

Sul punto giova evidenziare che la ricorrente non ha lamentato la violazione, da parte dei verificatori, della norma dettata dal *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6* ("di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute"; "Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione"; "Il contribuente ha diritto di averne copia"); in particolare la omessa notifica e/o consegna ai soci dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica utilizzata per l'"accesso" all'abitazione di ognuno, valendo altresì, quando alla società, l'impossibilità di distinguere, per le operazioni che la riguardano, la sua conoscenza rispetto a quella della sua amministratrice (anche presso l'abitazione della quale è stato eseguito l'"accesso") e viceversa.

B.3. L'"autorizzazione del PM *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52* (richiamato, in materia di imposte sui redditi dal *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33*)", peraltro (Cass., trib., 9 novembre 2005 n. 21745, da cui gli excerpta che seguono), "come chiarito da questa Corte (Cass. ss.uu. 16424/2002)", "costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo".

L'"interpretazione di un atto amministrativo", come noto (cfr., Cass., trib., 1 aprile 2005 n. 6870), è "riservata al giudice del merito e costituisce una valutazione di fatto, incensurabile in sede di legittimità, se sorretta da un'adeguata motivazione e immune dalla violazione delle norme dettate per l'interpretazione dei contratti, applicabili anche agli atti amministrativi (Cass. 6461/93)" : "secondo i consolidati principi affermati da questa Corte in materia di interpretazione del contratto", "la denuncia della violazione delle regole di ermeneutica esige una specifica indicazione dei canoni in concreto inosservati e del modo attraverso il quale si è realizzata la violazione, mentre la denuncia del vizio di motivazione implica la puntualizzazione dell'obiettiva deficienza e contraddittorietà del ragionamento svolto dal giudice del merito, nessuna delle due censure potendo, invece, risolversi in una critica del risultato interpretativo raggiunto dal giudice, che si sostanzia nella mera contrapposizione di una differente interpretazione (cfr., ex plurimis, la sentenza n. 10131 del 2006)" Cass. , 1[^], 18 settembre 2009 n. 20140; cfr., anche: Cass., trib., 16 ottobre 2009 n. 21974, secondo cui la "deduzione che, sia pure in maniera indiretta, nell'autorizzazione in esame vi era la motivazione in ordine sussistenza dei gravi indizi" costituisce "affermazione che tende a porre in discussione l'accertamento in fatto operato dal giudice di merito ... priva di autosufficienza, non essendo stata in ricorso riportata integralmente e testualmente la suddetta autorizzazione";

Cass. n. 6870 del 2005 cit., nella quale si legge: "era ... onere dei ricorrenti - che assumono la mancanza di motivazione dell'autorizzazione sulla esistenza di gravi indizi - riprodurre il testo di siffatto provvedimento, non essendo consentito a questa Corte di conoscere ed esaminare gli atti di causa (se non per la verifica di eventuali errores in procedendo) rilevanti ai fini del merito".

Nel caso, dalla semplice lettura dei motivi di ricorso risulta evidente l'assoluta inosservanza, da parte della ricorrente, dei richiamati principi quanto alla autosufficienza (*art. 366 c.p.c.*) della doglianza, essendo questa fondata unicamente sulla affermata (ma indimostrata, non essendo stato riprodotto il contenuto del provvedimento neppure nel ricorso per cassazione) giustificazione della richiesta e della concessione dell'autorizzazione "all'accesso" su pretese "informazioni confidenziali" e/o su quelle contenute in una (indeterminata) "lettera anonima".

B.4. Gli effetti dell'eventuale vizio dell'"atto istruttorio prodromico", peraltro, giusta il generale principio di conservazione degli atti giuridici (anche amministrativi: per la sufficienza, ai fini della conservazione del provvedimento amministrativo sorretto da più ragioni giustificatrici, tra loro autonome e non contraddittorie, del fondamento anche di una sola di esse, cfr. Cons. Stato, 1[^], 26 maggio 2010 n. 2745, ex plurimis), in base al quale utile per inutile non vitiatur, vanno limitati alle parti dell'atto definitivo (impositivo) che sono legati a quello "istruttorio prodromico" da un nesso di insostituibile, necessaria consequenzialità, con esclusione, quindi, di quelle parti (come di distinte e diverse pretese tributarie) che ne siano del tutto indipendenti.

In conseguenza di quest'ultimo rilievo il motivo di ricorso in esame si rivela anche inammissibile (per violazione del disposto dell'art. 366 cit.) perchè -attenendo la complessiva pretesa fiscale (anche quanto ai soci) (1) a ripresa a tassazione (siccome attività economiche riferite alla società e da questa non esposte nella sua contabilità nè considerate nella proprie dichiarazioni fiscali) delle "movimentazioni" dei conti correnti bancari dei soci e dei libretti di deposito intestati a terzi e (2) a disconoscimento di costi esposti nella contabilità della società - non pone in luce quale sia il necessario ed indissolubile nesso tra gli esiti dell'"accesso" alle abitazioni dei soci (acquisizione di documentazione non altrimenti conoscibile dall'amministrazione finanziaria con l'esercizio degli ordinari "poteri" di "accertamento e controllo" previsti dal *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52* e segg. e *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32*) e le due specie di pretese fiscali testè individuate.

B.5. Le osservazioni che precedono rendono evidenti l'inutilità del richiamo ai principi concernenti l'inutilizzabilità delle "prove reperite nel corso della perquisizione illegale" (confermati da questa sezione nella sentenza depositata il primo ottobre 2004 n. 19690) atteso che l'applicazione degli stessi suppone di necessità logica l'esistenza agli atti di causa del provvedimento di autorizzazione nonchè, ove necessitato dall'eventuale rinvio per relationem alla stessa, pure della richiesta dell'organo di verifica:

la questione della idoneità delle "informazioni confidenziali" e/o di quelle contenute in una "lettera anonima" a rappresentare motivi di legittimità, prima per la richiesta e poi per il rilascio dell'autorizzazione in questione, come fin troppo ovvio, richiede innanzitutto la prova documentale (nel caso, però, del tutto assente, anche quanto all'indicazione della fonte) che quelle (informazioni e/o siffatta lettera) siano state le vere ed uniche ragioni del rilascio del provvedimento.

C. La "violazione del *D.M. 30 dicembre 1993, art. 8* nonchè della *L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5*" denunciata nel terzo motivo - a prescindere dall'esame delle conseguenze dell'eventuale inosservanza sull'atto impositivo derivato (in ordine alle quali, peraltro, la *L. n. 212 del 2000* nulla dispone, essendosi quel legislatore limitato nono comma dell'art. 13 a demandare al "Garante del contribuente" di "richiamare gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 della presente legge") - è insussistente.

La *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5* infatti, nel fissare agli "operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria" il termine ("prorogabile per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio") di "trenta giorni lavorativi", regola unicamente la "permanenza" degli stessi "presso la sede del contribuente" quando "dovuta a verifiche" : il termine in questione, quindi, assume rilevanza sol a seguito della somma dei "giorni lavorativi" di effettiva "permanenza ... presso la sede del contribuente"; il computo dello stesso, pertanto, diversamente da quanto ritenuto dai contribuenti (che si sono limitati a indicare la prima e l'ultima data del PVC), non può essere compiuto soltanto sulla base dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle operazioni di verifica, computando quindi anche quelli impiegati per verifiche eseguite al di fuori de 1 la "sede del contribuente".

Nessun conforto deriva, altresì, alla tesi della ricorrente dal *D.M. Finanze 30 dicembre 1993, art. 8, comma 6* secondo cui "le verifiche, da qualsiasi organo eseguite ed indipendentemente dalle risorse umane impegnate, dovranno avere, di regola, una durata non superiore a trenta giorni lavorativi, salvo casi eccezionali, giustificati da specifiche ragioni che lasciano fondatamente prevedere cospicui e completi risultati. In tale eccezione rientrano le ipotesi di cui all'art. 9, comma 3, lett. a). In ogni caso, fatte salve le esigenze dell'autorità giudiziaria, le verifiche non potranno avere una durata superiore a sei mesi": come evidenziano univocamente sia il titolo del provvedimento ("approvazione dei programmi e dei criteri selettivi per i controlli in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto ed altre imposte indirette e criteri per l'effettuazione dei controlli globali nei confronti dei soggetti scelti mediante sorteggio, per l'anno 1994") che, viepiù, il "preambolo" dello stesso, tenuto conto (comunque ed altresì) della natura meramente amministrativa del provvedimento che la contiene, la disposizione - diversamente da quella innanzi esaminata dettata dalla *L. n. 212 del 2000* - non attribuisce nessun diritto al contribuente nè tende a tutelare un qualche interesse del medesimo avendo esso l'unica finalità (espressa, nel "preambolo" detto, come "esigenza" e "necessità", rispettivamente) di "stabilire i

criteri selettivi che dovranno essere seguiti nel 1994 dagli uffici distrettuali delle imposte dirette, dagli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, dagli uffici doganali e dagli uffici del registro, per i programmi di controllo delle dichiarazioni di imposta e per l'individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione, tenendo conto della loro capacità operativa" e di "provvedere in tempi rapidi all'attività di controllo che gli uffici finanziari dovranno svolgere per l'esame delle dichiarazioni integrative presentate a norma della *L. 30 dicembre 1991, n. 413*, capo 1[^], art. 32 e segg.";

finalità conseguita riservando ("opportunità di riservare") "una quota della complessiva capacità operativa degli uffici distrettuali delle imposte dirette e degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, nonché della Guardia di finanza per la raccolta di elementi informativi sulle attività di impresa e di lavoro autonomo, prodromica allo svolgimento dell'azione di accertamento" e "una quota della capacità operativa della Guardia di finanza per l'esecuzione di verifiche centralmente pianificate, ovvero individuate in sede locale, nell'ambito della cooperazione con gli uffici finanziari ai sensi del *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ART. 63* e del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33*"; in sintesi, una finalità unicamente di autorganizzazione e di coordinamento della "complessiva capacità operativa" dell'amministrazione finanziaria da destinare all'"azione accertatrice".

D. I successivi tre motivi di ricorso vanno scrutinati congiuntamente per la loro intima connessione.

D.1. In ordine agli stessi si devono, in primo luogo, richiamare i "seguenti consolidati principi" (Cass., trib., 13 settembre 2010 n. 19493):

- "i dati raccolti dall'Ufficio in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente consentono, in virtù della presunzione contenuta nel *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e art. 39*, di imputare gli elementi da essi risultanti direttamente a ricavi dell'attività svolta dal medesimo, salva la possibilità per il contribuente di provare che determinati accrediti non costituiscono proventi della detta attività (v. tra le molte, Cass. 11 gennaio 2008 n. 430; Cass. 13 febbraio 2006 n. 3115; Cass. 29 maggio 2003 n. 8614; Cass. 29 marzo 2002 n. 4601)";

- siffatta "presunzione legale ... vincola l'Ufficio tributario ad assumere per certo che i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati al contribuente siano a lui imputabili, senza che risulti necessario procedere all'analisi delle singole operazioni, la quale è posta a carico del contribuente, in virtù dell'inversione dell'onere della prova (Cass. 7766/08; 2821/08; 7329/03; 7267/02;

15447/01)".

D.2. Le medesime norme, ancora (Cass., trib., 21 gennaio 2009 n. 1452, ex multis), "autorizzano l'Ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente, acquisendo dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi a tali conti, sulla base di elementi indiziari ...e senza che l'utilizzabilità dei dati dagli stessi risultanti trovi ostacolo nel divieto di doppia presunzione, attenendo quest'ultimo alla correlazione tra una presunzione semplice ed un'altra presunzione semplice, e non già al rapporto con una presunzione legale, quale è quella che ricorre nella fattispecie in esame (V. pure Cass. Sentenze n. 27032 del 21/12/2007, n. 18421 del 2005, n. 6232 del 2003)": in particolare, in base alle richiamate disposizioni, "devono ritenersi legittime" le "indagini bancarie estese ai congiunti del contribuente persona fisica" ("ovvero a quelli degli amministratori della società contribuente") essendo "il rapporto familiare sufficiente a giustificare, salva prova contraria, la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari degli indicati soggetti".

Sulla riferibilità detta si è altresì reiteratamente statuito (Cass., trib., 13 ottobre 2010 n. 21125, nella quale si ricorda "Cass., 15 luglio 2008, n. 19362; Cass. 30 dicembre 2009, n. 27947;

Cass. 5 ottobre 2007, n. 20860; Cass., 7 settembre 2007, n. 18868") che "l'acquisizione, dagli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente e l'utilizzazione dei dati da essi risultanti ai fini delle rettifiche e degli accertamenti (se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non, si riferiscono ad operazioni imponibili), non possono ritenersi limitate, in caso di società di capitali, ai conti formalmente intestati alla società, ma riguardano anche quelli formalmente intestati ai soci, amministratori o procuratori generali, allorchè risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di singoli dati od elementi di essi", specificando che "lo spessore degli indizi circa la natura fittizia delle intestazioni dei conti correnti bancari attiene alle valutazioni riservate al giudice del merito: in linea di massima si è ritenuto che il rapporto di coniugio o di parentela, ovvero la qualifica di amministratore, determinino un legame talmente stretto da realizzare una sostanziale identità di soggetti, tale da giustificare automaticamente, salvo prova contraria, l'utilizzazione dei dati raccolti (Cass., 1 aprile 2003, n. 4987)" ("non si tratta, a ben vedere, di vera e propria inversione dell'onere della prova, bensì di un fenomeno, pur connotato da aspetti parzialmente analoghi, che inerisce al rapporto inferenziale disciplinato dall'art. 2729 c.c.").

D.3. L'applicazione al caso dei richiamati principi importa che, provata (come ormai irreversibilmente accertato, per non essere stato lo specifico punto oggetto di propria impugnazione) dall'amministrazione finanziaria la "utilizzazione", da parte della società, per le proprie "movimentazioni" dei conti correnti e/o dei depositi intestati ai suoi soci e/o a terzi, tutte le "movimentazioni" delle quali (per effetto della richiamata inversione dell'onere probatorio) non sia dimostrata (dalla contribuente stessa e/o dal socio o dal terzo) la estraneità (ovverosia la non inerenza) all'attività di impresa della stessa, si presumono (iuris tantum) alla stessa imputabili, con la conseguenza che il giudice (diversamente da quanto preteso con i motivi di doglianza in esame) non doveva affatto accertare (nè, quindi, motivare sulle stesse) l'esistenza di un "collegamento oggettivo e soggettivo" di ognuna con la contribuente nè, viepiù, la "tipologia" e/o la "qualità" dei "documenti" relativi a quelle movimentazioni.

E.1 l'ultimo motivo di ricorso, infine, è inammissibile perchè la questione ("avvenuta ricomprensione delle movimentazioni bancarie investigate sui conti del socio L.L. nell'accertamento presuntivo a carico della società Master srl, nonostante l'avviso di accertamento impugnato non abbia tenuto conto nella motivazione della verifica eseguita a carico del medesimo ... L.L.") con lo stesso proposta si palesa del tutto nuova: di essa, infatti, non vi è traccia nella sentenza impugnata nè la ricorrente (la quale non allega neppure l'avvenuta sua sottoposizione al giudice del merito), denuncia, come altrimenti necessario, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulla medesima.

5. Per la sua totale soccombenza la società, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., deve essere condannata a rifondere all'Agenzia le spese del giudizio di legittimità, liquidate (nella misura indicata in dispositivo) in base alle vigenti tariffe professionali forensi, tenuto conto del valore della controversia e dell'attività difensiva svolta dalla parte vittoriosa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la società a rifondere all'Agenzia le spese processuali del giudizio di legittimità che liquida in Euro 4.000,00 (quattromila/00), oltre spese prenotate a debito.

Art. 13. (Garante del contribuente)

1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente.
2. Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo monocratico scelto e nominato dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione

distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, tra gli appartenenti alle seguenti categorie: ⁽¹⁷⁾

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;

[b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza; ⁽¹⁸⁾]

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta. ⁽¹⁵⁾

4. Con decreto del Ministro delle finanze sono determinati il compenso ed i rimborsi spettanti ai componenti del Garante del contribuente. ⁽¹⁹⁾

5. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate presso le quali lo stesso è istituito.

6. Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

7. Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

8. Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

9. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge.

10. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

11. Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9.

12. Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni.

13. Il Ministro delle finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso.

13-bis. Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale⁽¹⁶⁾.

(15) Comma modificato dall'art. 94, comma 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289, a decorrere dal 1° gennaio 2003 e dall'art. 4, comma 36, lett. b), L. 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012; vedi anche l'art. 4, comma 37, L. n. 183/2011.

(16) Comma aggiunto dall'art. 94, comma 8, L. 27 dicembre 2002, n. 289, a decorrere dal 1° gennaio 2003.

(17) Alinea così sostituito dall'art. 4, comma 36, lett. a), n. 1), L. 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012; vedi anche l'art. 4, comma 37, L. n. 183/2011.

(18) Lettera abrogata dall'art. 4, comma 36, lett. a), n. 2), L. 12 novembre 2011, n. 183, a decorrere dal 1° gennaio 2012; vedi anche l'art. 4, comma 37, L. n. 183/2011.

(19) Vedi, anche, l' art. 1, commi 404 e 405, L. 27 dicembre 2013, n. 147.

Art. 14. (Contribuenti non residenti)

1. Al contribuente residente all'estero sono assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, la utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni

relativamente all'attribuzione del codice fiscale e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte.

2. Con decreto del Ministro delle finanze , adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo. ⁽²⁰⁾

(20) Con D.M. 17 maggio 2001, n. 281, è stato emanato il regolamento contenente le norme in materia di agevolazioni relativamente all'attribuzione del codice fiscale ed alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte per i contribuenti residenti all'estero.

Art. 15. (Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie)

1. Il Ministro delle finanze, sentiti i direttori generali del Ministero delle finanze ed il Comandante generale della Guardia di finanza, emana un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente.

Art. 16. (Coordinamento normativo)

1. Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge ⁽²¹⁾.

2. Entro il termine di cui al comma 1 il Governo provvede ad abrogare le norme regolamentari incompatibili con la presente legge.

(21) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

Art. 17. (Concessionari della riscossione)

1. Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura.

Art. 18. (Disposizioni di attuazione)

1. I decreti ministeriali previsti dagli articoli 8 e 11 devono essere emanati entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge.
2. Entro il termine di cui al comma 1 sono nominati i componenti del Garante del contribuente di cui all'articolo 13.

Art. 19. (Attuazione del diritto di interpello del contribuente)

1. L'amministrazione finanziaria, nel quadro dell'attuazione del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, adotta ogni opportuno adeguamento della struttura organizzativa ed individua l'occorrente riallocazione delle risorse umane, allo scopo di assicurare la piena operatività delle disposizioni dell'articolo 11 della presente legge.
2. Per le finalità di cui al comma 1 il Ministro delle finanze è altresì autorizzato ad adottare gli opportuni provvedimenti per la riqualificazione del personale in servizio.

Art. 20. (Copertura finanziaria)

1. Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 13, valutati in lire 6 miliardi annue a decorrere dall'anno 2000, si provvede mediante utilizzo dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno 2000, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della pubblica istruzione.
2. Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 19, determinati nel limite massimo di lire 14 miliardi annue per il triennio 2000-2002, si provvede, mediante utilizzo dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno 2000, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della pubblica istruzione.
3. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 21. (Entrata in vigore)

1. La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sarà inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato.