

*Dr. Prof. Emanuele D'Innella*

*Dr. Stefano Saponaro*

*Dr. Francesca Tripodi*

---

*Dr. Simone Amati*

MAGGIO 2000

## Premessa

Gli Uffici Finanziari, come vedremo meglio di seguito, ai fini dell'accertamento del reddito di un contribuente, hanno il potere di richiedere ed ottenere, direttamente o attraverso la Guardia di Finanza, dichiarazioni di terzi estranei al rapporto tributario oggetto di indagine fiscale.

Ma al tempo stesso esiste nella normativa che regola il contenzioso tributario un esplicito divieto della prova testimoniale<sup>1</sup>, che impedisce ad entrambe le parti in giudizio (Ufficio e contribuente) di avvalersi di una qualunque testimonianza, al fine di provare o contrastare l'esistenza di una violazione fiscale.

In prima analisi sembrerebbe, quindi, esserci un problema di compatibilità tra le dichiarazioni rilasciate da terzi nella fase dell'accertamento ed il divieto della prova testimoniale prevista nel processo tributario.

Ma da un più approfondito esame della questione, risulterà evidente che le dichiarazioni rese da terzi non possono mai assumere un valore probatorio sia nella fase dell'accertamento che nel contenzioso tributario.

Pertanto queste dichiarazioni non potranno mai essere confuse con la prova testimoniale, essendo quest'ultima di norma orale, di iniziativa di parte e soggetta al giuramento dei testi.

---

<sup>1</sup> Art.7, 4comma, D.Lgs.546/92: *“Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”*.

## L'inserimento del divieto della prova testimoniale nel processo tributario.

Il divieto della prova testimoniale è stato introdotto dall'art.23, DPR 739/81, che modificò radicalmente l'art.35 del DPR 636/72 (vecchia formulazione del contenzioso tributario).

Successivamente con la legge delega 413/91<sup>2</sup>, il legislatore ha continuato a sancire tale divieto, tanto che l'attuale normativa, all'art.7, 4co., D.Lgs.546/92, ha recepito quanto stabilito dalla legge delega riportando integralmente il divieto della prova testimoniale, così come disposto dal vecchio art.35.

La *ratio* della norma è certamente quella di contenere, a tutti i costi, il processo tributario negli stretti limiti delle risultanze documentali<sup>3</sup>.

Ma non solo.

Il legislatore con la riforma del contenzioso tributario, voluta con la legge delega 413/91, finalizzata ad armonizzare<sup>4</sup> il processo tributario al civile, ha voluto comunque mantenere un'autonomia procedurale nel contenzioso tributario.

---

<sup>2</sup> Art.30, d), L.413/91.

<sup>3</sup> Relazione ministeriale alla schema del DPR 739/81 : *"Il comma quinto dell'art.35 rende esplicita l'inammissibilità - tradizionale nel processo tributario - del giuramento decisorio e della prova testimoniale. Gli adempimenti dei contribuenti sono, infatti, determinati dalle singole leggi d'imposta e l'accertamento dei tributi va effettuato sulla base della documentazione esibita dalla parte o acquisita dall'Ufficio."*

<sup>4</sup> Art. 30, g), L.413/91.

Infatti non tutte le norme che regolano il processo civile possono essere applicate nel processo tributario, tant'è che il Giudice tributario applica le norme del codice di procedura civile solo se compatibili con quelle del contenzioso tributario, e per quanto da queste ultime non disposto<sup>5</sup>.

Pertanto il divieto della prova testimoniale sancita dall'art.7, 4co., pone un limite all'interferenza delle norme del codice di procedura civile che regolano l'utilizzo di tale prova nel processo civile, rimanendo così il contenzioso tributario un procedimento giurisdizionale autonomo ed indipendente.

Passando poi ad analizzare i rapporti con il procedimento penale, l'abrogazione dell'art.12, L.516/82, ha rafforzato l'autonomia del processo tributario, non potendo più una sentenza penale fare giudicato anche nel processo tributario.

Resterebbe al limite da discutere sulla portata dell'art.654 c.p.p.<sup>6</sup>, che comunque dopo un'attenta analisi, non lascia dubbi sull'inefficacia di una sentenza penale di condanna o di assoluzione nel processo tributario, viste le

---

<sup>5</sup> Art.1, 2 comma D.Lgs.546/92: *"I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile."*

<sup>6</sup> Art.654 c.p.p.: *"Nei confronti dell'imputato.....la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa."*

“limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa” disposte dall’art.7, 4 co., D.Lgs. 546/92.

Una volta, quindi, chiarita l’autonomia del procedimento giurisdizionale tributario, rispetto a quello civile e a quello penale, in merito all’utilizzo della prova testimoniale, bisogna ora ricostruire, brevemente, la fase dell’accertamento in cui vengono rilasciate le dichiarazioni da parte di terzi.

### **L’accertamento.**

Le norme<sup>7</sup> che regolano l’istruttoria amministrativa attribuiscono agli Uffici Finanziari ampi poteri di accesso, ispezione e verifica al fine di poter accertare il reddito prodotto dal contribuente.

Nella prassi, molto spesso, l’Ufficio si avvale della collaborazione della Guardia di Finanza alla quale vengono attribuiti gli stessi poteri<sup>8</sup> previsti per gli Uffici, rimanendo però soltanto questi ultimi gli unici detentori del potere di accertamento del reddito.

Al fine della presente analisi interessa sottolineare, in particolare, il potere attribuito all’Organo Verificatore di invitare ogni altro soggetto a fornire chiarimenti relativi ad atti o documenti, fiscalmente rilevanti, concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente oggetto di indagine<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Artt.31 e ss, DPR 600/73 ; artt.51 e ss, DPR 633/72.

<sup>8</sup> Art.33 DPR 600/73 e art.63 DPR633/72.

<sup>9</sup> Art.32, 1 comma, 8 bis), DPR 600/73 e art.51, 2 comma, 4), DPR 633/72.

Questa norma permette agli Uffici di raccogliere informazioni che possano essere utili al fine di trovare la prova documentale, o di chiarire l'esatta natura economica di un documento o di un fatto.

Pertanto è bene sottolineare che, già nella fase di accertamento, le dichiarazioni rese da terzi hanno un valore accessorio, ossia assumono la natura di elemento indiziante, il cui utilizzo rimane solo e soltanto quello di permettere agli Uffici un maggior approfondimento di indagine.

A maggior ragione nel caso in cui l'Ufficio si avvale della Guardia di Finanza in sede di verifica, al termine della quale viene redatto un processo verbale di constatazione in cui potrebbero essere riportate le dichiarazioni rilasciate da terzi.

In questo caso l'Ufficio non potrà, o meglio, non dovrà accettare le risultanze derivanti da tale atto, se queste si basano esclusivamente su queste dichiarazioni.

Questo perché l'Avviso di Accertamento dovrà essere motivato<sup>10</sup>, specificando le prove della violazione del contribuente, prove queste che verranno analizzate successivamente dal Giudice tributario.

Si valuti, a titolo esemplificativo, il caso di contestazione di utilizzo di fatture, relative ad operazioni inesistenti sulla base di dichiarazioni mendaci di un fornitore, rilasciate al solo fine di giustificare la mancata registrazione e dichiarazione delle predette fatture.

---

<sup>10</sup> Art.42, 2 comma, DPR 600/73 e art.56, 2 comma, DPR 633/72.

In questo caso, l'Ufficio non potrà limitarsi alle semplici dichiarazioni del fornitore, ma dovrà accertare che l'operazione economica sia stata realmente posta in essere, utilizzando tutti i propri poteri istruttori.

Va da sé che se l'Ufficio ritenesse valide tali dichiarazioni *tout court*, senza un approfondimento d'indagine basato sul riscontro documentale (contabile, fiscale, bancario...), si verrebbe a falsare la realtà dei fatti, con la conseguenza di colpire il contribuente che abbia effettivamente fruito della prestazione, legittimando di fatto il comportamento omissivo del fornitore inadempiente.

A questo punto, resta da verificare il valore probatorio di queste dichiarazioni nel contenzioso tributario che si dovesse venire ad instaurare successivamente.

### **Il valore probatorio delle dichiarazioni rese da terzi.**

E' possibile considerare tre diverse teorie in merito al valore probatorio che possono assumere le dichiarazioni rese da terzi:

- 1) a tali dichiarazioni deve essere negato qualsiasi valore processuale (interpretazione restrittiva) ;

- 2) queste informazioni possono essere legittimamente utilizzate al solo scopo di orientare la ricerca della prova, potendo quindi costituire solo degli “indizi” (interpretazione più elastica) ;
- 3) bisogna ritenerle ammissibili nel processo tributario, attribuendogli il valore di prova (interpretazione estensiva).

Sembrerebbe più opportuno e costituzionalmente<sup>11</sup> lecito, propendere per la seconda teoria, distinguendo le dichiarazioni rese da terzi dalla prova testimoniale, essendo quest'ultima di norma orale, di iniziativa di parte e soggetta al giuramento dei testi, e attribuendo alle dichiarazioni dei terzi solo una funzione accessoria, e quindi natura di elemento indiziante, inidoneo da solo a formare la prova della pretesa fiscale di fronte al Giudice tributario.

Diversamente, attribuire un più ampio valore a queste dichiarazioni, dapprima ridurrebbe il divieto della prova testimoniale ad un mero problema di forma, ed in secondo luogo permetterebbe ad una delle due parti del contenzioso tributario di aggirare una norma di legge, attribuendogli un potere in più rispetto all'altra.

Ferma restando la teoria sopra citata, passiamo ora ad esaminare gli aspetti propri del processo tributario.

---

<sup>11</sup> Vedasi quanto più approfonditamente esposto nel paragrafo : “*Questioni di legittimità costituzionale*”.

## Il Contenzioso Tributario : i poteri di istruttoria del Giudice tributario.

Il Giudice tributario, una volta instaurato il contenzioso, dovrà decidere nei limiti dei fatti dedotti dalle parti<sup>12</sup>, avendo quindi rilevanza, ai fini del giudizio, soltanto le prove dei fatti riconducibili alle ragioni della pretesa fiscale indicate nella motivazione dell'atto impugnato e ai motivi di ricorso eccepiti dal contribuente per contrastare tale motivazione.

Ma quale atteggiamento dovrà assumere il Giudice tributario nel caso in cui l'Ufficio produca, quale unica prova, la dichiarazione di un terzo ?

L'art.23 DPR739/81, che per primo ha sancito il divieto della prova testimoniale, nel riformulare l'art.35 DPR 636/72, ha attribuito contestualmente ampi poteri di istruttoria alle Commissioni tributarie, ampliati successivamente con l'art.7 del D.Lgs.546/92 ed esattamente : il potere di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli Uffici Finanziari ; di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, ovvero di disporre una consulenza tecnica ; di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

---

<sup>12</sup> Art.7, D.Lgs.546/92 : "1. Le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica.

Ecco quindi attribuito al Giudice tributario un **potere di istruttoria**, avente però solamente una funzione integrativa rispetto all'attività delle parti, in quanto l'onere della prova ricade sempre e comunque sulle parti in giudizio. La funzione dei poteri di istruttoria, quindi, non è di acquisire la documentazione atta a provare il fondamento della pretesa fiscale dell'Ufficio, ma di integrare eventuali lacune nel materiale istruttorio prodotto.

Pertanto ci troviamo nella situazione in cui il Giudice tributario dovrà valutare l'insufficienza del materiale probatorio già disponibile, e non sostituirsi all'Ufficio nel reperimento della prova.

La fase istruttoria del Giudice è subordinata e consequenziale alla fase amministrativa, non dovendo i poteri istruttori servire per dare una "seconda possibilità" né agli Uffici né al ricorrente, nel caso in cui uno di essi non abbia rispettato l'onere di introdurre nel processo le prove documentali.

Altrimenti, gli Uffici sarebbero indotti ad emettere atti impositivi alla leggera, contando, in caso di impugnazione, sulla possibilità di rinviare alla sede processuale un accertamento più approfondito.

Pertanto questa funzione "integrativa" dell'esercizio dei poteri istruttori, rispetto all'attività delle parti, va intesa come uno strumento per migliorare la conformità a giustizia delle decisioni e non in una logica sostitutiva.

---

*3. E' sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia."*

In particolare, l'art.7 al 3co., prevede che "è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia."

Quindi se l'Ufficio Finanziario, ad esempio, produce in giudizio, quale prova della pretesa fiscale, soltanto la dichiarazione resa da un terzo, il giudice se ritiene tale dichiarazione un indizio valido a poter orientare la ricerca della prova, dovrà esercitare i propri poteri istruttori, richiedendo eventualmente il deposito dei documenti che possano provare quanto dichiarato dal terzo.

In questo caso, l'eventuale rifiuto ingiustificato d'esibizione può essere interpretato dal Giudice solo in senso sfavorevole per l'Ufficio stesso<sup>13</sup>, potendo il giudice desumere da tale comportamento argomenti di prova ai sensi degli artt.116<sup>14</sup> e 118<sup>15</sup> c.p.c..

In conclusione, il Giudice non potrà e non dovrà mai decidere solo sulla base delle dichiarazioni rese da terzi nella fase dell'accertamento<sup>16</sup>, altrimenti si darebbe ad una delle due parti in giudizio un potere maggiore rispetto all'altra, in contrasto con il principio della parità delle armi (art.3

---

<sup>13</sup> Circ. Min. del 23.04.96, N°98/E.

<sup>14</sup> Art.116 c.p.c., intitolato "*Valutazione delle Prove*", 2° comma: "*Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire ispezioni che egli ha ordinate...*".

<sup>15</sup> Art.118 c.p.c., intitolato "*Ordine di Ispezione di persone e di cose*", 2° comma: "*Se la parte rifiuta di eseguire tale ordine senza giusto motivo, il giudice può da questo rifiuto desumere argomenti di prova a norma dell'art.116, secondo comma.*".

<sup>16</sup> Dec. N°89010701 del 20.03.90, Comm. Trib. I Grado di Roma, Sez. I.

Cost.) e del diritto alla difesa (art.24 Cost.), facendo così sorgere una questione di illegittimità costituzionale dell'art.7, 4° co., D.Lgs. 546/92.

Dovrà eventualmente esercitare i propri poteri di istruttoria, al fine di integrare le lacune nel materiale istruttorio fornito dall'Ufficio, se riterrà tali dichiarazioni elementi idonei a trovare la prova documentale.

### **Questioni di legittimità Costituzionale.**

La Corte Costituzionale si era già espressa in merito alla legittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale<sup>17</sup>, sostenendo che l'esclusione di un mezzo di prova non violi l'art.24 Cost., il quale non impedisce al legislatore di regolare diversamente le modalità di esercizio del diritto di difesa, in relazione alle peculiarità dei diversi procedimenti.

Ancora oggi, nella sentenza del 12-21 Gennaio 2000<sup>18</sup>, la Corte è tornata a dichiarare non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art.7, D.Lgs.546/92, sollevate, in riferimento agli artt.3 (principio di eguaglianza), 24 (diritto alla difesa) e 53 (capacità contributiva) della Costituzione, dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Chieti e di Torino.

---

<sup>17</sup> Corte Costituzionale del 26.11.1987, N°506.

<sup>18</sup> Corte Costituzionale del 12-21 Gennaio 2000, N°18.

Le predette Commissioni avevano emesso delle Ordinanze<sup>19</sup> alla Corte Costituzionale, in base alle contestazioni promosse dai ricorrenti sulla legittimità degli accertamenti, in quanto fondati su dichiarazioni provenienti da soggetti estranei alla lite tributaria.

La Corte ha ritenuto non fondate le questioni sollevate dalle Commissioni tributarie in base ai seguenti motivi :

- 1) *“In merito al parametro di cui all’art.3 della Costituzione va escluso che il divieto di prova testimoniale, essendo formulato in termini generali ed astratti, possa collidere con il principio di parità delle armi”.*

Inoltre la Corte ritiene infondata l’affermazione dell’incostituzionalità del divieto della prova testimoniale *“anche sotto il diverso profilo della comparazione con altri sistemi processuali evocato in base alla considerazione che, mentre in altri procedimenti giurisdizionale (civile e penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di eguaglianza e del generale canone di ragionevolezza non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato.*

*Non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo.”.*

---

<sup>19</sup> Ord. N°826 del 17.04.1998, Comm. Trib. Provinciale di Chieti ; Ord. N°850 del 04.05.98, Comm. Trib. di Torino ; Ord. N°223 del 22.01.99, Comm. Trib. Provinciale di Chieti .

2) *“Del pari insussistente è l’asserita violazione del parametro di cui all’art.24 della Costituzione.*

*Questa Corte ha infatti ripetutamente affermato che l’esclusione della prova testimoniale non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, potendo quest’ultimo, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti”.*

3) *“Deve, infine, escludersi la lesione nella specie del principio di capacità contributiva di cui all’art.53 della Costituzione, riguardando esso la disciplina sostanziale dei tributi e non la disciplina del processo.”.*

La Corte Costituzionale, dopo aver motivato l’infondatezza delle questioni sollevate, stabilisce un principio importante sulla possibilità o meno di utilizzare nel processo tributario le dichiarazioni rese da terzi, venendo a confermare quanto fin qui sviluppato.

Infatti, in questa sentenza si precisa che *“la limitazione probatoria stabilita dall’art.7, 4 co., non comporta poi l’inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall’Amministrazione finanziaria nella fase processuale.*

*Va infatti considerato che le dichiarazioni di cui si tratta - rese fuori e prima del processo - sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la*

*formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio.*

**Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indizianti, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione**".

Infine la Corte Costituzionale ha stabilito che : "il giudice tributario - ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art.7 D.Lgs.546/92, rinnovando e, eventualmente, integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio.

*E non vi è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali."*

Ecco quindi trovare conferma sull'impossibilità di confondere le dichiarazioni rese da terzi con la prova testimoniale, essendo la prima priva dei requisiti propri della prova.

**Queste dichiarazioni sono e saranno sempre soltanto degli indizi, su cui o l'Ufficio o successivamente il Giudice tributario potranno basare la propria istruttoria, non potendo quindi da sole provare alcuna pretesa.**

### **Altri Orientamenti Giurisprudenziali : La Cassazione.**

Con riferimento alle dichiarazioni rilasciate dai terzi nella fase di accertamento ed all'eventuale contrasto con il diritto di difesa del contribuente e con il principio di parità delle parti nel processo tributario, anche la Cassazione si è espressa in merito con due recenti<sup>20</sup> sentenze.

Con la prima sentenza, la Sezione Civile<sup>21</sup> nello stabilire che *“non è richiesto che le indagini fiscali si svolgano nel rispetto delle regole processuali circa l'assunzione delle prove”*, non sembra aver colto a pieno il problema.

Non ci sono dubbi, infatti, che gli Uffici Finanziari sono liberi da qualunque vincolo processuale circa lo svolgimento delle indagini fiscali, potendo quindi, nella fase di accertamento, ottenere dichiarazioni da parte di terzi.

Ma resta sempre da accertare, ed ecco la carenza della Sezione Civile, quale valore probatorio possano assumere queste dichiarazioni sia nella fase di accertamento che nel contenzioso tributario.

---

<sup>20</sup> Cass., Sez. I Civ., Sent. del 14 Luglio-22 Dicembre 1999, N°14427 ; Cass., Sez. Trib., del 10/11/99, dep. l'8/03/00.

<sup>21</sup> Cass., Sez. I Civ., Sent. del 14 Luglio-22 Dicembre 1999, N°14427.

Con la seconda sentenza<sup>22</sup>, la nuova Sezione, specializzata nelle cause tributarie, tornata a pronunciarsi su tale questione, ha esaminato la problematica relativa al valore probatorio delle dichiarazioni rilasciate da terzi, stabilendo che *“la Commissione deve valutare specificatamente, con metodo critico, le dichiarazioni acquisite dalla guardia di finanza, nei limiti in cui sono state recepite nell’atto di accertamento. Superato questo vaglio critico i contenuti possono essere utilizzati come elementi indiziari, ed inseriti nel quadro complessivo delle altre risultanze probatorie, di cui consta la motivazione dell’accertamento, prima, e della sentenza, poi.”*.

La Cassazione ha quindi perfettamente individuato il problema, uniformandosi agli orientamenti della Corte Costituzionale, ribadendo che le dichiarazioni rese da terzi devono essere considerate quali elementi indiziari, sia nella fase dell’accertamento che in quella del Contenzioso tributario, non potendo quindi mai assumere un autonomo valore probatorio.

### **Conclusioni.**

Per quanto detto, deve ritenersi pacifico, che il potere degli Uffici Finanziari, di chiedere ed ottenere dichiarazioni da terzi in merito ad operazioni economiche oggetto di indagine (al fine di accertare il reddito del

---

<sup>22</sup> Cass., Sez. Trib., Sent. del 10 Novembre 1999 - 8 Marzo 2000, N°2610.

contribuente), deve essere inteso come il punto di partenza di un'indagine fiscale e non come il punto di arrivo.

Il Giudice tributario in presenza di un avviso di accertamento motivato solo da dichiarazioni rese da terzi, dovrà limitarsi a considerarle dei semplici indizi, e soltanto in presenza di elementi idonei a trovare la prova documentale, dovrà esercitare i propri poteri istruttori al fine di integrare le carenze nel materiale fornito dall'Ufficio.

Diversamente, non potrà che dichiarare nullo l'avviso di accertamento.

*(Pubblicato su Guida Normativa - Il Sole 24 Ore n.84/2000)*