

Memento Pratico

Francis Lefebvre

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Accessi, ispezioni e verifiche
Esecuzione esattoriale
Tutele del contribuente



Caratteristiche

Aggiornato al 13 ottobre 2017

Prezzo: 120,00 €

Pagine: 1.315

Codice: 217132

MEMENTO PRATICO ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Dalla verifica all'esecuzione forzata

L'evoluzione normativa degli ultimi anni ha concentrato accertamento e riscossione obbligando l'operatore ad affrontare anche simultaneamente le due fasi.

Per tale ragione, in un unico volume si illustrano **accessi, ispezioni, verifiche, accertamenti analitici e induttivi e la riscossione**, volontaria e coattiva, delle imposte.

Particolare attenzione è riservata a **diritti e doveri del contribuente** a fronte di indagini dell'Agenzia delle entrate o della Guardia di finanza e dei conseguenti accertamenti.

Si esamina inoltre la **complessa disciplina della riscossione**: dai termini di pagamento a seguito di accertamenti o cartelle, alle misure cautelari come ipoteca e l'esecuzione forzata esattoriale con le importanti deroghe rispetto a quella ordinaria.

Il professionista è guidato, con **esempi pratici e casi giurisprudenziali**, nelle varie fasi dell'accertamento e della riscossione con gli **strumenti di tutela del contribuente**.

Principali Novità e punti di forza del volume:

- Superamento di Equitalia con il nuovo **Agenzia-Entrate Riscossione**
- Nuova disciplina della **dichiarazione integrativa** a favore del contribuente
- Utilizzo delle **perdite nell'accertamento** e nell'accertamento con adesione
- Notifica degli accertamenti via **PEC**
- Nuovi **indici di affidabilità fiscale** e superamento degli studi di settore
- Nuovi limiti per le **compensazioni** e i **rimborsi** delle imposte
- Chiarimenti e casi pratici sul **ravvedimento**
- Estensione della **transazione fiscale**
- **Rateazione** degli importi accertati o definiti: possibilità di sanare errori e ritardi

Presentazione

Il Memento è lo strumento che consente, nel modo più concreto e chiaro possibile, di trovare soluzioni pratiche ai problemi che sorgono relativamente alla disciplina dell'accertamento fiscale e della riscossione dei tributi erariali.

Il Memento ha un triplice obiettivo:

- offrire all'utilizzatore gli strumenti per risolvere rapidamente le diverse problematiche che possono emergere a seguito dei **controlli** effettuati dall'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza, ecc.);
- illustrare i provvedimenti con i quali l'AF procede al **recupero della maggiore imposta** dovuta a seguito dei suddetti controlli e gli **strumenti a disposizione del contribuente** per contrastarli o per adempiere in maniera conveniente;
- fornire, a tutti i soggetti interessati, informazioni **aggiornate** ed **elaborate** alla luce della legislazione vigente, della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

La trattazione è suddivisa in **4 parti**:

- prima parte: **Concetti generali**, che tratta: organi verificatori, soggetti da controllare e ambiti del controllo e della riscossione;
- seconda parte: **Accertamento** che, dopo un esame dei soggetti da controllare, illustra l'attività istruttoria, l'attività di controllo ai fini IIDD e IVA, comprendendo anche le operazioni potenzialmente elusive e i casi particolari (monitoraggio, società a ristretta base partecipativa, consolidato, trasparenza), l'attività di controllo ai fini delle imposte di registro, ipocatastali, di successione e donazione, i provvedimenti di accertamento o contestazione (avviso di accertamento, cartelle, atti di contestazione ecc.) e gli strumenti a disposizione del contribuente (ravvedimento, autotutela, adesione alle comunicazioni di irregolarità, accertamento con adesione, acquiescenza e impugnazione);
- terza parte: **Riscossione**, in cui si distingue fra il pagamento volontario delle imposte, nel quale si esaminano i casi in cui le imposte sono versate in maniera spontanea mediante il modello F24 e il modello F23 e la riscossione coattiva, in cui vengono esaminati i vari provvedimenti con i quali l'AF procede al recupero della maggiore imposta dovuta a seguito dei controlli esperiti e le diverse misure a tutela del credito tributario, adottate dall'AF e dall'Adr a seguito di inadempimenti tributari: sanzioni, misure cautelari, ipoteca e fermo nonché le procedure di riscossione coattiva (esecuzione immobiliare, mobiliare e presso terzi), esaminando anche le particolarità della riscossione nelle procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, accordi di ristrutturazione), nonché le possibilità e le modalità con cui addivenire alla transazione fiscale con l'AF;

— quarta parte: **Sanzioni**, in cui si esaminano le violazioni che possono dar luogo all'irrogazione di sanzioni amministrative o che hanno rilevanza penale e i relativi aspetti procedurali.

Ogni parte è strutturata in capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**.

Completano il Memento:

— l'**Appendice**, contenente modelli di istanze (autotutela e accertamento con adesione), elenco delle Convenzioni internazionali e delle Autorità competenti degli Stati UE per lo scambio di informazioni;

— un esauriente **Indice analitico** strutturato facendo riferimento a casi concreti, in modo da consentire un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Al fine di facilitare la ricerca, il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è **discontinua**.

I rinvii al **Memento Fiscale** (MF) sono riferiti alla seconda edizione 2017 dell'opera.

I contenuti da non perdere

CONCETTI GENERALI

- Superamento di Equitalia e nuovo Agente della riscossione

SANZIONI

- Nuove ipotesi sanzionatorie per nuovi adempimenti IVA

RISCOSSIONE COATTIVA

- Estensione della transazione fiscale
- Modifiche al processo esecutivo

RISCOSSIONE PAGAMENTO VOLONTARIO

- Nuova soglia per visto di conformità per compensazioni orizzontali

ACCERTAMENTO STRUMENTI A DISPOSIZIONE DEL CONTRIBUENTE

- Nuove soglie per il reclamo
- Nuove indicazioni sul ravvedimento

INDICE E APPENDICE

ACCERTAMENTO ATTIVITÀ ISTRUTTORIA

- Scambio automatico internazionale di informazioni

ACCERTAMENTO ATTIVITÀ DI CONTROLLO II.DD. E IVA

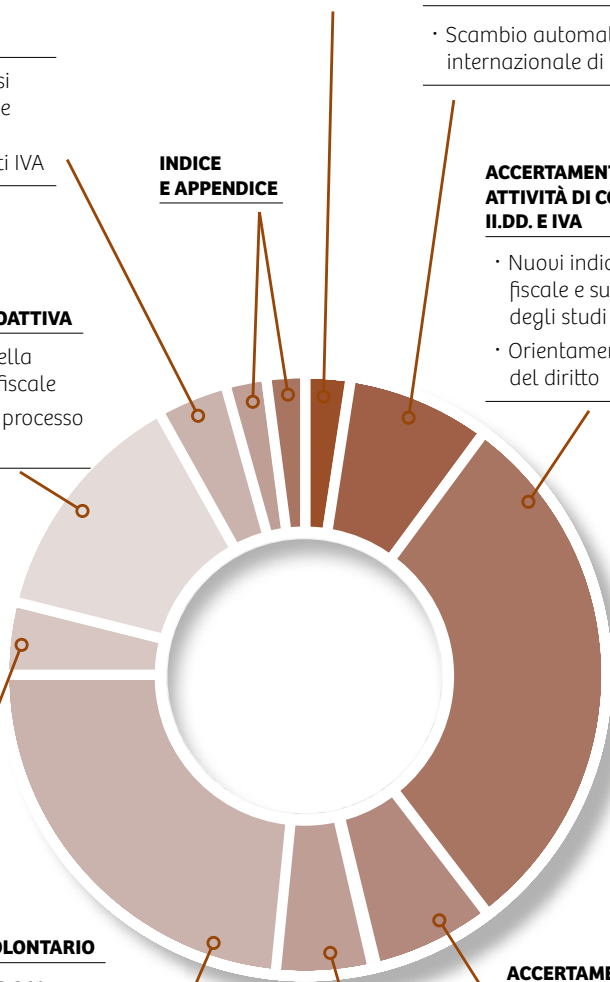
- Nuovi indici di affidabilità fiscale e superamento degli studi di settore
- Orientamenti sull'abuso del diritto

ACCERTAMENTO ATTIVITÀ DI CONTROLLO ALTRE IMPOSTE

- Nuovi orientamenti sulla riqualificazione degli atti

PROVVEDIMENTI DI ACCERTAMENTO O CONTESTAZIONE

- Notifica dell'accertamento via PEC



Piano generale dell'opera

Presentazione
Principali abbreviazioni

PARTE I: CONCETTI GENERALI

Capitolo 1	Organi competenti _____	5
Capitolo 2	Oggetto dell'accertamento e della riscossione _____	200

PARTE II: ACCERTAMENTO

TITOLO I - Attività istruttoria

Capitolo 1	Soggetti da controllare _____	300
Capitolo 2	Strumenti a disposizione e lineamenti generali _____	500
Capitolo 3	Dati e informazioni a disposizione dell'AF _____	600
	Anagrafe tributaria _____	605
	Archivio dei rapporti finanziari _____	615
Capitolo 4	Richieste di atti, informazioni e documenti _____	1300
	Al contribuente _____	1330
	Ad intermediari finanziari _____	1450
	Ad autorità fiscali internazionali _____	1650
	Ad altri soggetti _____	1700
	Rapporto con indagini penali ed antiriciclaggio _____	1750

Capitolo 5	Attività ispettive svolte presso il contribuente (accessi, ispezioni e verifiche) _____	1800
------------	---	------

TITOLO II - Attività di controllo II.DD. e IVA

Capitolo 1	Controlli sulle dichiarazioni/comunicazioni _____	2916
------------	---	------

VAI ALL'ESTRATTO

LA FORMA PIÙ INVASIVA DI CONTROLLO,
L'ACCESSO PRESSO IL CONTRIBUENTE.
SI ESAMINANO FORMALITÀ E DOVERI DEGLI ACCERTATORI,
DIRITTI DEI CONTRIBUENTI.

Capitolo 2	Metodi di accertamento per soggetti con contabilità	3600
	Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili _____	3610
	Accertamento analitico-contabile _____	3750
	Accertamento analitico-induttivo _____	4400
	Accertamento induttivo _____	4700
Capitolo 3	Metodi di accertamento per soggetti senza contabilità	4850
	Accertamento analitico _____	4860
	Accertamento analitico-induttivo _____	4920
Capitolo 4	Metodi di accertamento standardizzati _____	5000
	Soggetti con contabilità (studi di settore e parametri) _____	5004
	Persone fisiche (sintetico e redditometro) _____	5400
Capitolo 5	Operazioni elusive nazionali _____	5600
Capitolo 6	Operazioni elusive internazionali _____	6000
Capitolo 7	Monitoraggio fiscale _____	8450
Capitolo 8	Società di capitali a ristretta base partecipativa _____	8630
Capitolo 9	Consolidato fiscale nazionale _____	8670
Capitolo 10	Società trasparenti _____	8850
Capitolo 11	Tipologie di accertamento _____	8900
	Ordinario, parziale, integrativo _____	8910
	In rettifica o d'ufficio _____	8985

Titolo III - Attività di controllo altre imposte

Capitolo 1	Imposte di registro, ipotecaria e catastale _____	9005
Capitolo 2	Successioni _____	9440
Capitolo 3	Donazioni _____	9580

Titolo IV - Provvedimenti di accertamento e contestazione

Capitolo 1	Avviso di accertamento esecutivo _____	9770
Capitolo 2	Cartella di pagamento _____	10180
Capitolo 3	Atti di rideterminazione _____	10280
Capitolo 4	Pagamento _____	10310
Capitolo 5	Recupero di crediti sorti nell'UE _____	10450

Titolo V - Strumenti a disposizione del contribuente

Capitolo 1	Correzione spontanea _____	10530
	Rettifiche della dichiarazione _____	10530
	Ravvedimento operoso _____	10550

VAI ALL'ESTRATTO

IL PRIMO STRUMENTO A DISPOSIZIONE DEL CONTRIBUENTE, LA CORREZIONE SPONTANEA DELLA DICHIARAZIONE, A PROPRIO FAVORE O SFAVORE. SI ESAMINANO TERMINI, MODALITÀ E VANTAGGI

Capitolo 2	Autotutela _____	10650
Capitolo 3	Adesione alle comunicazioni di irregolarità _____	10800
Capitolo 4	Accertamento con adesione _____	10850
Capitolo 5	Acquiescenza _____	11250
Capitolo 6	Impugnazione _____	11360

PARTE III: RISCOSSIONE

Titolo I - Pagamento volontario

Capitolo 1	Versamenti diretti con F24 _____	12320
Capitolo 2	Versamenti diretti con F23 _____	13150

Titolo II - Riscossione coattiva

Capitolo 1	Tutela del credito tributario _____	16500
	Ipoteca giudiziaria e sequestro _____	16540
	Ipoteca dell'AdR _____	16900
	Fermo di beni mobili _____	17300
	Divieto di compensazione _____	17800
	Blocco pagamenti della PA _____	17900
	Esclusione da gare di appalto _____	18000
Capitolo 2	Riscossione nelle procedure concorsuali _____	18500
	Nel fallimento _____	18505
	Nel concordato preventivo _____	18700
	Nell'accordo di ristrutturazione _____	18970
Capitolo 3	Esecuzione forzata esattoriale _____	20000
	Fasi dell'esecuzione _____	20250
	Esecuzione mobiliare _____	20500
	Esecuzione presso terzi _____	20670
	Esecuzione immobiliare _____	20860
	Opposizioni all'esecuzione _____	21120
	Come ottenere la sospensione dell'esecuzione _____	21400

PARTE IV: SANZIONI

Capitolo 1	Amministrative _____	22000
Capitolo 2	Penali _____	22500
Appendice	_____	30000

INDICE ANALITICO

VAI ALL'ESTRATTO

QUANDO E COME L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE PUÒ ISCRIVERE IPOTECA? SI ESAMINANO TERMINI E MODALITÀ DI QUESTA FORMA DI TUTELA DEL CREDITO TRIBUTARIO CON LE CONSEGUENZE E GLI STRUMENTI DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE.

TITOLO I
Attività istruttoria

È l'insieme delle attività poste in essere dagli Uffici dell'AF e dalla GdF per verificare il corretto adempimento delle norme tributarie ed è, sostanzialmente, volta alla ricerca di imponibili (in termini di reddito e/o di volume d'affari) non dichiarati. Tali attività possono essere svolte in ufficio o presso la sede del contribuente; esse si articolano nell'ambito del complesso dei **poteri** e degli **strumenti di controllo** che la legge mette a disposizione dell'AF e che possono essere, a grandi linee, distinti in tre tipologie:

- utilizzo delle **banche dati** a disposizione dell'AF;
- **richieste** specifiche di **dati ed informazioni**, al contribuente o a terzi;
- **accesso** diretto presso i luoghi in cui il contribuente verificato esercita la propria **attività** o diversi ma riferibili allo stesso (es. abitazione, autoveicoli, ecc.).

280

CAPITOLO 5

Attività ispettive svolte presso il contribuente

SOMMARIO

Garanzie del contribuente durante la verifica.....	1805	B. Attività di ricerca	1952
I. Avvio della verifica	1808	1. Adempimento spontaneo o mancato.....	1956
A. Accesso	1809	2. Luoghi e modalità di esecuzione.....	1970
a. Diritti e doveri del contribuente	1812	3. Acquisizione e conservazione documentazione	1994
b. Adempimenti dei verificatori ..	1830	4. Dichiarazioni del contribuente o di terzi	2005
Permanenza presso la sede.....	1834	II. Fase esecutiva	2020
Processo verbale di verifica	1854	Ispezione documentale.....	2022
c. Luoghi di esecuzione dell'accesso	1864	Verificazioni e altre rilevazioni	2030
1. Locali adibiti a svolgimento di attività d'impresa	1870	III. Conclusione	2050
2. Locali adibiti a svolgimento di professioni	1887	1. PVC	2052
3. Locali ad uso promiscuo	1902	2. Memorie difensive del contribuente	2084
4. Luoghi diversi	1912	3. Ulteriori adempimenti dei verificatori	2100
5. Luoghi di pertinenza di organi istituzionali ed intermediari finanziari.....	1944		

Le indagini che i funzionari dell'AE o i nuclei della GdF (di seguito «**verificatori**») possono svolgere presso qualsiasi contribuente si articolano in una pluralità di attività - accessi, ricerche, ispezioni documentali, verificazioni - che comunemente sono identificate col termine generico «verifiche».

Le modalità di svolgimento delle indagini sono dettagliatamente **disciplinate** dalla normativa IVA (art. 52 DPR 633/72) ed espressamente richiamate ai fini dell'applicabilità anche alle imposte dirette (art. 33 DPR 600/73); nel corso della trattazione, per semplicità, si fa riferimento solamente all'art. 52 DPR 633/72, mentre l'art. 33 DPR 600/73 è indicato per i contenuti originali.

Tali poteri possono essere esercitati anche ai fini delle **imposte di** registro, ipocatastali, successioni e donazioni (artt. 5 e 53 bis DPR 131/86).

Il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di **qualsiasi autorità competente**, esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, deve essere oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti interessati al fine di **evitare duplicazioni** e sovrapposizioni nell'attività di controllo (DL 70/2011 conv. in L. 106/2011).

In base alla recente riorganizzazione, l'AE deve svolgere le proprie funzioni puntando ad una **riduzione della invasività dei controlli** e dei connessi adempimenti secondo il principio del controllo amministrativo unico, sviluppando ulteriormente tecniche di analisi dei rischi (art. 1 D.Lgs. 157/2015).

Per i casi in cui possono sorgere **limitazioni** ai poteri ispettivi dell'AF a seguito

1800

dell'adesione dei contribuenti a determinati istituti appositamente previsti per favorire il regolare assolvimento degli obblighi fiscali (certificazioni tributarie, studi di settore, indici di affidabilità ecc.) o la regolarizzazione spontanea di situazioni irregolari (condoni, scudo fiscale, ecc.), si rinvia a quanto detto ai n. 1350 e s.

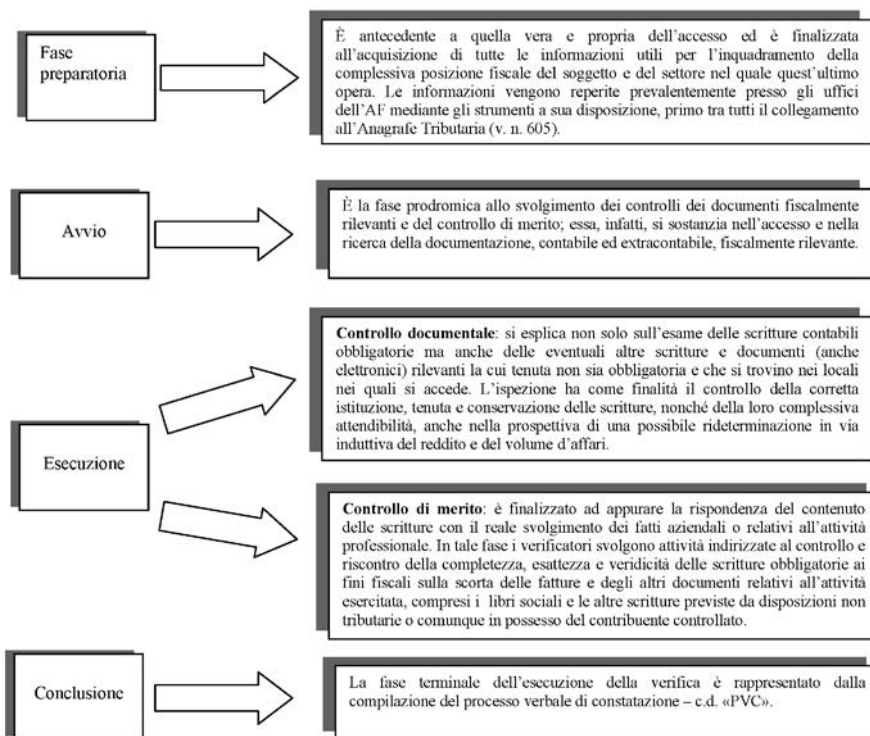
Le stesse indagini possono essere effettuate dagli **AdR**, previa autorizzazione del direttore generale, in caso di morosità nel pagamento di importi da riscuotere mediante ruolo complessivamente superiori a € **25.000**. Ciò, al fine di acquisire copia di tutta la documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi sono titolari nei confronti di soggetti terzi (art. 35 c. 25 bis DL 223/2006 conv. in. L. 248/2006).

1801 Nella realtà **operativa** le verifiche effettuate nei confronti dei contribuenti possono essere distinte in base a vari **parametri**:

oggetto	«generalì» o «parziali», a seconda che l'esame della posizione fiscale del contribuente abbia come riferimento i principali tributi o un singolo tributo
fonte di attivazione	— « a richiesta », se disposte o richieste, a livello centrale, dal MEF o dall'AE o, a livello periferico, dai singoli Uffici dell'AE; — « d'iniziativa », se effettuate nei confronti di soggetti individuati all'interno dell'Ufficio sulla base di elementi rilevatori di una potenziale pericolosità fiscale
soggetti	— su imprese minori e lavoratori autonomi , riguardanti imprese con volume d'affari, ricavi e compensi di importo inferiore a € 5 milioni e ai lavoratori autonomi; — su imprese medie dimensioni , rivolte a imprese con volume d'affari, ricavi e compensi di importo pari o superiore a € 5 milioni e inferiore a € 100 milioni; — su grandi contribuenti , ossia nei confronti di imprese con volume d'affari, ricavi e compensi di importo non inferiore a € 100 milioni
Modalità di effettuazione e grado di estensione dell'indagine	— accesso breve , diretto al riscontro di dati, fatti e circostanze fiscalmente rilevanti e nel controllo dell'osservanza degli obblighi tributari (es. controllo degli obblighi strumentali, rilevazione dei dati ai fini dell'applicazione degli studi di settore, dell'attività di analisi e ricerca e dei dati relativi alle compensazioni nonché alla verbalizzazione della distruzione delle merci e ad accessi per conto di Stati esteri); — accesso mirato , finalizzato all'esame della rappresentazione, da parte del contribuente, di fatti e circostanze fiscalmente rilevanti nei documenti contabili e nelle dichiarazioni fiscali, con la conseguente eventuale evidenziazione di imposte non dichiarate (Circ. AE 27 giugno 2001 n. 64/E); — controlli mirati , ossia un'attività istruttoria esterna rivolta al controllo di specifici elementi o a particolari operazioni fiscalmente rilevanti effettuate dalla società; — verifica in senso stretto , la quale può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica o società di persone o ente in relazione alle quali le norme tributarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa o penale. Essa è l'analisi completa dell'attività d'impresa, commercio, arte o professione e può interessare una o più imposte per uno o più periodi d'imposta. Consiste in una serie di controlli formali e di merito e nell'esame della documentazione contabile, finalizzati ad appurare che le scritture contabili e le dichiarazioni corrispondano al reale svolgimento dei fatti relativi all'attività professionale dell'azienda.

La verifica in senso stretto è la tipologia di attività istruttoria esterna più ampia e diffusa. Nello schema seguente sono indicate le fasi fondamentali in cui essa si esplica:

1802



Nella trattazione seguente si analizzano le fasi della verifica che hanno riflessi diretti sul contribuente, sui suoi diritti e sui suoi obblighi; non ci si sofferma, pertanto, sulla fase preparatoria che riguarda esclusivamente l'attività dei verificatori.

1803

Garanzie del contribuente durante la verifica In tutte le sue fasi, l'attività di verifica è connotata da un certo grado di invasività nei confronti del soggetto che vi è sottoposto.

1805

Per tale motivo, accanto ai doveri del contribuente, sono state previste una serie di garanzie e di diritti in grado di salvaguardare gli interessi dello stesso, compatibilmente con le esigenze di indagine dell'AF. Allo stesso modo, nell'esercizio delle diverse attività, i verificatori devono attenersi a una serie di regole che, se non vengono rispettate, in alcuni casi, possono inficiare l'esito della verifica.

Tali garanzie e diritti sono contenuti nello Statuto del contribuente (nello specifico, nell'art. 12 L. 212/2000); essi sono individuati nel corso della trattazione, soffermandosi sulle problematiche che possono emergere nel corso dell'attività di verifica. Nella **tabella** si fornisce un quadro generale delle diverse garanzie che possono essere sostanzialmente raggruppate in tre categorie:

- quelle che riguardano più direttamente il **momento dell'accesso** presso i locali del contribuente;
- quelle che attengono, più in generale, ai **diritti di informativa** all'inizio della verifica;
- quelle che riguardano la **durata** stessa dell'attività presso la sede del contribuente.

1805
(segue)

		Par. n.
Accesso ai locali	gli accessi presso locali destinati all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo devono essere motivati da «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» e, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, devono svolgersi durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività e alle relazioni commerciali o professionali	1874 e s.
Informativa all'inizio della verifica (*)	1) ragioni che giustificano la verifica e oggetto della stessa;	1820
	2) elencazione dei diritti che gli devono essere riconosciuti consistenti nella facoltà di:	1830
	• farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria;	1830
	• richiedere che l' esame dei documenti sia fatto presso gli uffici dell'AF o presso professionista che lo assiste o rappresenta;	1816
	• muovere rilievi o formulare osservazioni di cui deve essere dato atto nel processo verbale di verifica;	1854 e 1860
	• richiedere , consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative;	
	• comunicare all'AF, entro 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione (PVC) redatto a conclusione della verifica, osservazioni e richieste ;	2084 e s.
	• rivolgersi al Garante del contribuente nei casi in cui ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge	10730 e s.
	3) elencazione degli obblighi cui è soggetto e, in particolare, quello di esibire all'atto di accesso tutti i libri, registri, scritture e documenti attinenti all'attività esercitata, sottolineando che il rifiuto di esibirli comporta l'impossibilità di utilizzo a proprio favore, nonché l'applicazione di specifiche sanzioni e la legittimazione alla determinazione induttiva del reddito e dell'IVA	1827 e 1954 e s.
Permanenza massima presso la sede del contribuente	Non può superare i 30 giorni lavorativi o 15 se effettuata nei confronti di imprese in contabilità semplificata o lavoratori autonomi, prorogabili per ulteriori 30 giorni (o 15) nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio	1834 e s.
(*) La formalizzazione delle garanzie e degli obblighi del contribuente deve avvenire nel processo verbale di verifica, redatto nella fase iniziale della verifica (v. n. 1854) e in quello di constatazione, redatto a chiusura delle operazioni (v. n. 2052 e s.).		

I. Avvio della verifica

L'avvio della verifica si sostanzia nell'accesso dei verificatori presso la sede in cui il soggetto da controllare svolge la propria attività economica o presso la sua abitazione e nella ricerca degli elementi necessari all'esecuzione della verifica stessa: libri, registri, documentazione contabile ed extracontabile, ecc.

1808

A. Accesso

L'accesso consiste nel potere di entrare e di soffermarsi, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, in locali, anche diversi da quelli in cui è esercitata l'attività d'impresa o di lavoro autonomo, al fine di eseguirvi le operazioni necessarie per porre in essere l'attività ispettiva; giuridicamente, può essere qualificato quale atto amministrativo avente natura autoritativa.

1809

A seconda dei locali in cui è effettuato, può essere richiesta una particolare **autorizzazione** e, in alcuni casi, può essere eseguito solo se sussistono determinate **condizioni**. Di ogni accesso deve essere effettuato apposito verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente e le osservazioni di quest'ultimo (v. n. 1854 e s.); queste vanno poi trasposte nell'apposito processo verbale di constatazione (PVC) redatto al termine della verifica (v. n. 2052).

Non vi è, invece, alcun obbligo di inviare un preventivo avviso al contribuente circa il controllo, anche se questo viene in genere inviato ai contribuenti di grandi dimensioni (v. n. 315 e s.).

Per **locale** deve intendersi ogni spazio chiuso e delimitato nell'esclusiva disponibilità, anche temporanea, di un soggetto e sottratto al libero ingresso di altri individui. Secondo l'AF, tale termine ricomprende non solo gli immobili e relative pertinenze, ma anche alcuni beni mobili, quali, principalmente, autoveicoli, aeromobili e natanti, che, in quanto sottoposti all'esclusivo dominio di una persona e oggettivamente destinabili all'esercizio di attività lavorative, ove risultino funzionalmente collegati all'attività economica cui si riferisce l'attività ispettiva, possono essere soggetti ad accesso (Circ. GdF 29 dicembre 2008 n. 1).

Prima di esaminare le diverse problematiche che si possono presentare, a seconda del luogo in cui l'accesso è eseguito, nei paragrafi seguenti si esaminano i diritti che devono essere riconosciuti al contribuente quando viene iniziata la verifica, nonché i doveri che gravano sullo stesso e gli adempimenti dei verificatori.

1810

a. Diritti e doveri del contribuente

Diritti (art. 12 c. 2-4 L. 212/2000) Quando è iniziata una verifica, il contribuente può far valere i seguenti diritti:

1812

— **farsi assistere** da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria (si tratta, comunemente, di avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro);

— chiedere che l'**esame dei documenti** amministrativi e contabili sia effettuato **presso l'ufficio** dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta;

— essere informato sulle **ragioni** che l'hanno giustificata e sull'**oggetto** che la riguarda;

— che le **proprie osservazioni** e rilievi (o del professionista delegato) siano riportati nel processo verbale delle operazioni di verifica (v. n. 1854 e s.).

1814 Opposizione all'accesso Il contribuente non può evitare l'accesso opponendosi; in questo caso, infatti, i verificatori della GdF possono agire direttamente in qualità di corpo di polizia tributaria e i funzionari dell'AE possono avvalersi della forza pubblica (art. 35 L. 4/29).

Tale opposizione è **rilevata** nel processo verbale di accesso e il contribuente è soggetto a **sanzione**, in misura che può variare da € 258 a € 2.065, prevista per i casi di rifiuto di ottemperare alle richieste effettuate dall'AF (art. 11 lett. c) D.Lgs. 471/97), salvo che lo stesso, nell'opporci, faccia uso di **minacce** o **violenza**, integrando, in tal caso, il reato di resistenza a pubblico ufficiale punibile con la reclusione da 6 mesi a 5 anni (art. 337 c.p.).

1816 Richiesta di esame dei documenti presso l'ufficio (art. 12 c. 3 L. 212/2000)

L'unica alternativa per il contribuente, se preferisce limitare il più possibile la presenza dei verificatori in azienda, è di chiedere che l'esame dei documenti rinvenuti a seguito dell'accesso sia effettuato presso gli uffici dei verificatori o del professionista che lo assiste o lo rappresenta.

A nostro avviso, tale opportunità va attentamente valutata tenendo conto che l'esame dei documenti presso l'azienda, in ogni caso, consente al contribuente di rimanere più informato circa le attività di ricerca svolte dai verificatori ed eventualmente interagire per fornire chiarimenti che saranno verbalizzati nel processo verbale di verifica giornaliero; inoltre, la prosecuzione della verifica presso l'ufficio potrebbe avere come effetto quello di consentire una sorta di prolungamento del periodo di durata della verifica stessa. Infatti, se il computo della durata della verifica viene fatto considerando i giorni di effettiva permanenza presso la sede del contribuente, i 30 giorni (15 in caso di impresa in contabilità semplificata o professionista) quelli in cui l'indagine è dislocata altrove non verrebbero conteggiati (v. n. 1834 e s.).

1818 Secondo la GdF (Circ. GdF 29 dicembre 2008 n. 1), la richiesta di esaminare i documenti presso gli uffici dei verificatori **non** sarebbe comunque **vincolante** per gli stessi, in quanto l'attività ispettiva fiscale costituisce esercizio di una funzione pubblica, tutelata da norme costituzionali di pari rango rispetto a quelle che presiedono ai diritti del contribuente di pieno godimento dei locali in proprietà o possesso.

Allo stesso modo, il fatto che il contribuente non esprima tale richiesta non vincola i verificatori a svolgere l'intera verifica presso la sede dello stesso.

In ogni caso, l'eventuale richiesta e la decisione adottata dai verificatori devono essere riportate e motivate nel processo verbale di verifica e nel PVC.

1820 Informativa circa le ragioni e l'oggetto della verifica (Circ. GdF 29 dicembre 2008 n. 1)

Il diritto del contribuente di essere informato, all'inizio della verifica, delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda è riconosciuto non solo nel caso in cui l'attività ispettiva si svolga **presso la sede** della sua **attività**, ma anche nel caso in cui la stessa venga avviata e proseguita **presso gli uffici** dei verificatori. Esso va temperato con il limite alle informazioni che la PA è legittimata a fornire ai privati, ossia il c.d. «**segreto d'ufficio**» (art. 15 DPR 3/57).

1822 In pratica, i verificatori devono fornire tutte le informazioni che consentano al contribuente di avere la conoscenza che l'attività avviata nei suoi confronti sia **effettivamente** e **realmente** connessa all'esercizio del generale **potere-dovere** che la legge demanda all'AF ai fini del controllo della posizione fiscale e non sia, invece, espressione di esigenze ispettive diverse o arbitrarie, tali da configurare un vizio di legittimità per carenza o eccesso di potere.

Ad esempio, nell'ambito delle **ragioni** giustificative dell'intervento, il soggetto sottoposto a verifica ha diritto di essere informato anche sulla tipologia della **fonte di innesco** della stessa, ossia, se la verifica è d'iniziativa o su richiesta e, in quest'ultimo caso, qual è l'organo richiedente e il criterio selettivo adottato o la tipologia di attivazione del servizio (sempre che tali informazioni non contrastino con esigenze particolari di riservatezza che impongano, sul punto, il segreto d'ufficio).

In merito alle informazioni circa l'**oggetto** della verifica, questo riguarda, in generale, la «porzione» del complesso degli atti o delle operazioni di gestione su cui verte l'attività ispettiva, l'arco temporale cui la stessa si riferisce, la specificazione dei tributi presi in considerazione.

Il contribuente ha diritto di essere chiaramente informato del **reparto** e dell'articolazione operativa (inclusi i relativi recapiti) presso cui può ottenere in qualsiasi momento informazioni in ordine all'attività ispettiva, nonché del nominativo del soggetto che è a capo.

Le informazioni normalmente sono **fornite** al contribuente con la consegna dell'ordine di accesso (v. n. 1832); devono risultare anche nel processo verbale di verifica del primo giorno dell'intervento (v. n. 1854). Se cambia l'oggetto, per qualsiasi ragione, anche solo in parte, il contribuente deve riceverne specifica informazione; normalmente, ciò avviene attraverso il processo verbale di verifica del giorno in cui si manifesta il cambio di oggetto.

Secondo un orientamento della Suprema Corte, la violazione dell'obbligo di informativa circa l'oggetto della verifica non comporta la nullità del conseguente accertamento, il quale è valido, anche se riguarda un anno d'imposta ulteriore rispetto a quelli indicati dalla GdF all'inizio della verifica (Cass. 21 gennaio 2015 n. 992). In senso diverso, la giurisprudenza di merito ha sostenuto che sono nulli gli avvisi di accertamento conseguenti a verifiche in cui il contribuente **non è stato informato** delle ragioni o dell'oggetto del controllo o anche di eventuali cambi di oggetto (CTP Milano 10 maggio 2010 n. 126 e CTP Reggio Emilia 25 ottobre 2010 n. 199). Tuttavia, l'oggetto della verifica deve essere tenuto distinto dalle informazioni e dai dati raccolti nell'ambito della stessa, ciò in quanto le **risultanze di una verifica** possono andare ben oltre l'oggetto, essendo strumentali alla ricostruzione del reddito del contribuente. Pertanto, l'avviso di accertamento è legittimo anche se fondato su elementi, rinvenuti in sede di accesso, esorbitanti rispetto all'oggetto dell'accesso stesso (Cass. 16 dicembre 2009 n. 26321).

Doveri I doveri del contribuente soggetto a verifica non sono contenuti in una norma specifica, ma si possono desumere dalle norme che regolano le attività di verifica in generale e dalle norme sanzionatorie e sono di volta in volta indicate nel corso della trattazione. Essi si possono così riassumere:

- mettere a disposizione dei verificatori la contabilità e la documentazione, anche quando la richiesta concerne documenti di cui non è obbligatoria la tenuta e la conservazione (v. n. 1956 e s.);
- rispondere in maniera esaustiva alle richieste;
- non intralciare le operazioni di controllo;
- se i documenti sono presso un professionista, esibire la relativa attestazione (v. n. 1958);
- custodire la documentazione esaminata dai verificatori;
- collaborare fattivamente.

(omissis)

1824

1827

TITOLO V

Strumenti a disposizione del contribuente

Nei rapporti con l'AF il contribuente ha a disposizione una serie di strumenti volti a **10500** prevenire gli accertamenti potenziali o futuri e a definire in maniera agevolata o abbreviata gli accertamenti in via di conclusione o definitivamente conclusi.

Tali strumenti sono stati istituiti al fine di ridurre le controversie tributarie e, contemporaneamente, agevolare o anticipare la riscossione dei tributi. Nella maggior parte dei casi, i vantaggi per il contribuente si sostanziano in una più o meno ampia riduzione delle sanzioni.

Se il contribuente non si avvale (o non può avvalersi) di tali strumenti, gli resta la possibilità di presentare ricorso.

Strumenti di prevenzione Sono strumenti attivati prima che si producano **10505** gli effetti definitivi dell'accertamento. Si tratta di:

— **rettifica della dichiarazione**, che consiste nella possibilità di correggere, sia a favore che a sfavore, errori commessi nella compilazione della dichiarazione annuale IRPEF, IRES, IRAP e IVA;

— **ravvedimento operoso**, che consiste nella rimozione spontanea, ad opera del contribuente, della violazione commessa, ottenendo in tal modo una riduzione delle sanzioni irrogabili;

— **interpello**, che è attivato su istanza del contribuente per avere un parere dell'AF;

— **autotutela**, che consente alla stessa amministrazione di annullare o revocare propri atti riconosciuti illegittimi o infondati.

CAPITOLO 1

Correzione spontanea

SOMMARIO

Sez. 1 - Rettifiche della dichiarazione...	10530	Sez. 2 - Ravvedimento operoso	10550
Prima della scadenza	10535	Effetti	10552
Dopo la scadenza	10540	Presupposti	10553
Durante l'accertamento o il contenzioso..	10545	Modalità e termini	10555

SEZIONE 1

Rettifiche della dichiarazione

Per rettificare spontaneamente una dichiarazione in cui, dopo la presentazione (tempestiva o entro i 90 giorni successivi), si sono riscontrati **errori** od **omissioni**, il contribuente deve generalmente presentare una nuova **dichiarazione correttiva o integrativa** da redigere su modelli conformi a quelli approvati con riferimento al periodo d'imposta interessato.

10530

La rettifica può essere effettuata prima o dopo la scadenza del termine di presentazione oppure durante l'accertamento o il contenzioso.

Non è considerato errore od omissione il **ripensamento** sull'indicazione di precise **scelte** già operate in dichiarazione (es. tassazione della plusvalenza per l'intero ammontare o in 5 quote costanti): la rettifica relativa può essere effettuata solo prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione o, al massimo, entro i 90 giorni successivi con l'applicazione della sanzione per la tardiva presentazione (Ris. AE 14 ottobre 2002 n. 325/E, Cass. 5 settembre 2014 n. 18757).

È possibile comunque presentare la dichiarazione integrativa anche in relazione a una dichiarazione originaria presentata in **posta** anziché, come si sarebbe dovuto, in via **telematica** (Circ. AE 19 giugno 2002 n. 54/E).

Prima della scadenza Il contribuente non subisce l'applicazione di sanzioni. Nella **dichiarazione correttiva** deve essere riprodotto il contenuto della dichiarazione originaria con le necessarie correzioni o integrazioni; occorre, inoltre, barrare la casella «Correttiva nei termini» posta sul rigo «Tipo di dichiarazione» nella seconda facciata del frontespizio del modello.

10535

Se la rettifica è a **sfavore** del contribuente (maggior debito o minor credito), occorre versare la maggiore imposta (o la differenza rispetto al credito originario).

Se è a **favore** (es. oneri precedentemente non dichiarati), la maggiore imposta versata o il maggior credito possono essere richiesti a rimborso o portati in diminuzione da ulteriori importi a debito (c.d. compensazione).

Si rientra nell'ipotesi in esame anche quando un contribuente che ha presentato una **dichiarazione cartacea** in posta entro il relativo termine di presentazione (30 giugno), ne presenta poi una **correttiva in via telematica** entro il relativo termine (30 settembre successivo).

Dopo la scadenza Occorre compilare una **dichiarazione integrativa**, utilizzando il modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta cui si riferisce, e

10540

barrare la casella «Dichiarazione integrativa» posta sul rigo «Tipo di dichiarazione» nella seconda facciata del frontespizio del Mod. Redditi.

Gli effetti variano a seconda che la rettifica sia a sfavore (maggior imposta o minor perdita o minor credito) o a favore (minore imposta a debito, maggior perdita o maggior credito), come illustrato in **tabella**.

Tipo di rettifica	Data della rettifica	Disciplina	DPR 322/98
a sfavore	entro i limiti temporali previsti per il ravvedimento	sanzioni ridotte variabili in funzione del tipo di errore (v. n. 10553)	art. 2 c. 8
a favore	entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo	— il credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato immediatamente in compensazione — non si applicano sanzioni	art. 2 c. 8 e 8 bis
	successivamente (ma comunque entro i termini ordinari di decadenza dell'azione di accertamento, v. n. 10093) (1)	— se riguarda errori di competenza il credito può essere utilizzato immediatamente in compensazione (2) — altrimenti il credito può essere compensato per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dall'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa (2) (3) — in entrambi i casi non si applicano sanzioni	

(1) In presenza di **denuncia penale**, il raddoppio dei termini di accertamento non rileva (Ris. AE 8 giugno 2015 n. 57/E).

(2) Nella **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa va indicato il **credito** risultante dalla dichiarazione integrativa (**quadro DI**).

(3) Esempio: integrativa a favore presentata a maggio 2017 per l'anno 2014 con emersione di un credito IRPEF di 100 che può essere compensato con il debito emergente per il saldo del Mod. Redditi 2018 (da presentare nel 2018).

Poiché il **maggior credito** indicato nel quadro DI confluisce automaticamente nel **quadro RX**, esso è compensato prioritariamente con l'eventuale debito della stessa dichiarazione. Solo l'eventuale residuo a credito è utilizzato per ulteriori compensazioni con imposte diverse.

(omissis)

TITOLO II

Riscossione coattiva

In questo titolo si esaminano le misure finalizzate alla tutela del credito tributario e quelle di realizzazione coattiva del credito con intervento nelle procedure concorsuali e l'esecuzione forzata.

CAPITOLO 1

Tutela del credito tributario

SOMMARIO

Sez. 1 - Ipoteca giudiziaria e sequestro	16540	IV. Risarcimento da misure illegittime ...	17200
I. Presupposti	16570	Sez. 3 - Fermo di beni mobili	17300
II. Soggetti interessati	16650	I. Presupposti	17350
III. Beni ipotecabili e sequestrabili	16670	II. Beni che possono essere oggetto di fermo	17400
IV. Procedimento	16680	III. Procedimento	17480
V. Applicazione delle misure cautelari	16800	Sez. 4 - Divieto di compensazione	17800
Sez. 2 - Ipoteca dell'AdR	16900	Sez. 5 - Blocco di pagamenti e rimborsi	17890
I. Presupposti	16925	Sez. 6 - Esclusione da gare di appalto ..	18000
II. Beni e diritti ipotecabili	17000		
III. Procedimento	17045		

(omissis)

SEZIONE 2

Ipoteca dell'AdR

(art. 77 DPR 602/73)

L'ipoteca su immobili del contribuente o dei coobbligati è uno strumento amministrativo **di competenza dell'AdR** (e non dell'ente impositore) che rappresenta, secondo la giurisprudenza più recente, un atto non tanto preordinato e strumentale all'espropriazione ma un atto riferito a una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria (Cass. SU 18 settembre 2014 n. 19667, Cass. SU 22 luglio 2015 n. 15354).

L'ipoteca attribuisce all'AdR il diritto di espropriare, anche nei confronti del terzo acquirente, i **beni immobili** vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione (art. 2808 c.c.).

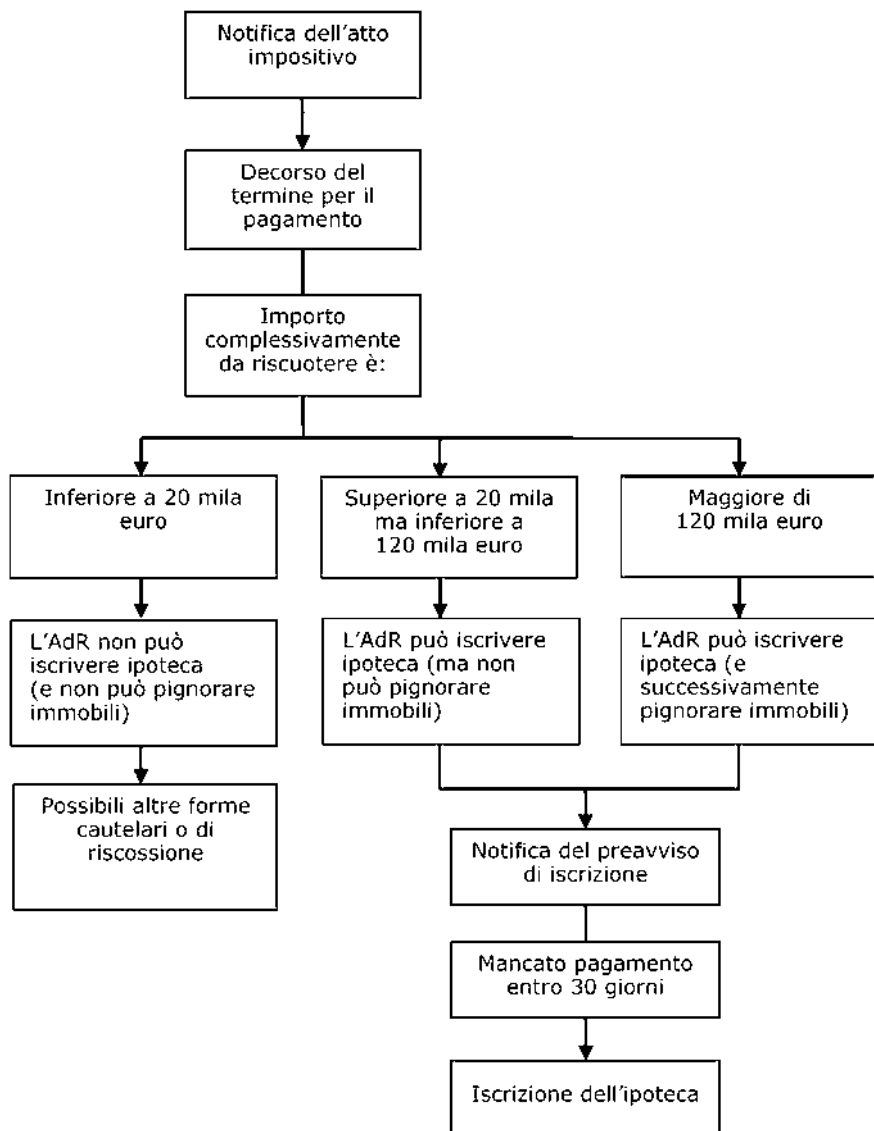
Rispetto all'ipoteca cautelare iscritta su istanza dell'ente impositore e autorizzazione della CTP (v. n. 16540 e s.), quella in oggetto presuppone l'esistenza di un titolo esecutivo come l'avviso di accertamento esecutivo o il ruolo ed anche se non definitivo perché impugnato.

16900

16905

I. Presupposti

16925 L'AdR può iscrivere ipoteca secondo lo **schema** seguente.



16930 **Notifica dell'atto impositivo** (artt. 50 c. 1 e 77 DPR 602/73) L'AdR può iscrivere ipoteca quando sia stato notificato l'atto impositivo che legittima la riscossione e che costituisce titolo esecutivo.

Si tratta quindi dell'avviso di accertamento esecutivo e della cartella di pagamento oppure di un atto di rideterminazione degli importi dovuti a seguito di sentenza. Non è necessario che l'atto sia divenuto definitivo e dunque l'AdR vi può procedere

anche se il contribuente l'ha **impugnato** ma non ha chiesto o non ha ottenuto la sospensione dell'atto.

Se invece la Commissione tributaria adita con l'impugnazione dell'atto o l'ente impositore in sede di autotutela (v. n. 21400 e s.) hanno concesso la **sospensione dell'esecuzione** dell'atto impositivo, l'AdR non può iscriverne ipoteca (art. 47 D.Lgs. 546/92, art. 39 DPR 602/73 e art. 1 c. 537 L. 228/2012).

Comunicazione di presa in carico In caso di somme derivanti da accertamento esecutivo, non è chiaro se l'**omissione della comunicazione** di presa in carico che l'AdR deve inviare per raccomandata semplice al contribuente in caso di somme derivanti da accertamento esecutivo (art. 29 DL 78/2010), abbia rilevanza sulla successiva iscrizione di ipoteca.

Intimazione di pagamento Decorso **un anno dalla notifica del titolo** esecutivo (cartella di pagamento o accertamento esecutivo), se l'espropriazione non è iniziata, l'AdR prima di iniziare l'espropriazione, deve **notificare** al debitore un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 5 giorni (art. 50 c. 2 DPR 602/73, v. n. 20065).

Si tratta, quindi, di una **preventiva comunicazione** che ha la funzione di consentire l'instaurazione di una forma di contraddittorio tra le parti, ai fini di un chiarimento delle proprie posizioni.

È discusso se, **in mancanza della notifica** dell'intimazione, l'AdR possa iscriverne ipoteca.

La **prassi** ritiene comunque legittima l'ipoteca in quanto l'art. 50 c. 2 DPR 602/73 si applicherebbe solo al pignoramento e non all'ipoteca (Ris. AE 24 aprile 2002 n. 128/E).

La **Cassazione** ha infine ritenuto non necessaria la preventiva notifica dell'intimazione (di cui all'art. 50 c. 2 DPR 602/73) in quanto l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata ma un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria. Tuttavia chiarisce che in tema di riscossione coattiva delle imposte l'AF, prima di iscriverne ipoteca su beni immobili, deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine, la cui durata sarà definita in relazione ai fatti e alle altre disposizioni normative; ciò è previsto in sostanza per consentire l'instaurazione del contraddittorio tra contribuente e fisco e, al contempo, consentire al cittadino di poter effettuare in via alternativa il pagamento del dovuto. L'omessa attivazione di tale **contraddittorio endoprocedimentale** comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria (Cass. SU 18 settembre 2014 n. 19667, Cass. 12 febbraio 2016 n. 2879 e Cass. 22 febbraio 2017 n. 4587).

La **giurisprudenza di merito** prevalente è di analogo orientamento (CTR Lazio 20 settembre 2016 n. 5357, CTR Sicilia 20 febbraio 2017 n. 589).

Decorso termine di pagamento (artt. 50 c. 1 e 77 DPR 602/73) L'AdR può iscriverne ipoteca quando è scaduto il termine:

- di 60 giorni dalla notifica della **cartella di pagamento**, entro il quale l'obbligato è tenuto ad effettuare il versamento delle somme richieste;
- di 30 giorni decorrenti dal termine per il pagamento delle somme dovute in base all'**accertamento esecutivo**, dopo i quali le predette sono affidate in carico all'AdR, anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Il **mancato decorso del termine** dilatorio di pagamento comporta l'illegittimità dell'iscrizione dell'ipoteca; per verificare il rispetto dei termini, è necessario che la

16935

16940

16955

16960

comunicazione di iscrizione contenga l'indicazione della data di notifica della cartella di pagamento (CTP Reggio Emilia 14 novembre 2008 n. 272).

Seppure nella prassi gli AdR abbiano la direttiva di iscrivere tempestivamente ipoteca al verificarsi dei presupposti, l'iscrizione non è un atto automatico, ma un potere attribuito che l'AdR può o meno esercitare.

16965 **Istanza di rateazione** (art. 19 c. 1-quater DPR 602/73) Se il contribuente presenta istanza di rateazione del debito (v. n. 10330 e s.) l'AdR non può iscrivere ipoteca **se non in caso di rigetto** dell'istanza o di decadenza dal beneficio della rateazione.

Per questi motivi, è importante che il contribuente presenti istanza di dilazione prima del decorso del termine di pagamento, posto che, in detto lasso temporale, l'ipoteca non può essere iscritta.

Il contribuente potrebbe presentare l'istanza anche **dopo la notifica del preavviso** di ipoteca (v. n. 17050). L'eventuale **ipoteca già iscritta prima** della concessione della rateazione rimane valida.

Per le **dilazioni concesse a decorrere dal** 22 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs 159/2015), a seguito della richiesta di rateazione non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e, in caso di relativo accoglimento, il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

(omissis)

Copyright by Francis Lefebvre s.r.l. - 2017

*I diritti di traduzione, di riproduzione e di adattamento totale
o parziale e con qualsiasi mezzo
(compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm)
sono riservati per tutti i Paesi*

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa
attenzione, non comporta né sostituisce
una prestazione professionale e non può comportare
specifiche responsabilità per involontari errori o inesattezze.*