

Durata della verifica fiscale e diritti del contribuente sottoposto a controllo

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 11 Giugno 2009

Il fattore tempo costituisce elemento rilevante nell'esecuzione della verifica fiscale. Al fine di agevolare e semplificare il rapporto fra Amministrazione finanziaria e contribuente la durata del periodo di permanenza massimo presso la sede del soggetto ispezionato è stata fissata in 30 giorni. Una maggiore presenza è già prevista nei confronti delle aziende di rilevanti dimensioni.

Verifica fiscale: le dimensioni dei contribuenti

Le diverse dimensioni dei contribuenti determinano la competenza territoriale dei Reparti di programmare e svolgere la verifica.



Contribuenti di minori dimensioni

Sono considerati contribuenti di "*minori dimensioni*" i contribuenti (persone fisiche, società di persone, associazioni, artisti e professionisti, società di capitali, etc.) che hanno prodotto un **volume d'affari/ricavi/compensi fino a 7,5 milioni di €**.

L'approvazione della programmazione compete al Comandante del primo reparto retto da Ufficiale, sovraordinato al Comandante del reparto proponente.

Contribuenti di medie dimensioni

Sono considerati contribuenti di “*medie dimensioni*” i soggetti prima indicati che hanno prodotto un **volume d'affari/ricavi/compensi compreso tra 7,5 milioni di € e 25.822.844 €**.

L'approvazione della programmazione compete al Comandante provinciale, sulla base della proposta di piano avanzata dal Comandante del reparto proponente e del parere di concordanza espresso, ove necessario, dal Comandante del reparto intermedio.

Contribuenti di rilevanti dimensioni

Sono considerati contribuenti di “*rilevanti dimensioni o di particolare interesse fiscale in ragione dell'attività svolta, quali capo-gruppo, banche, assicurazioni*” i soggetti prima indicati che hanno prodotto un **volume d'affari/ricavi/compensi superiore 25.822.844 €**.

L'approvazione della programmazione compete al Comandante Regionale, sulla base della proposta di piano avanzata dal Comandante del reparto proponente.

Tempo di permanenza dell'amministrazione finanziaria nella sede del contribuente controllato

Il “fattore tempo” costituisce elemento rilevante nell'esecuzione della verifica ai fini:

- del **raggiungimento degli obiettivi** posti a carico dei Reparti operativi;
- dell'attuazione del **principio di economicità dell'attività amministrativa** in base al rapporto costi-benefici;
- degli **effetti che determina sull'attività economica del contribuente** controllato.

La **Direttiva n. 29181/Gab del 18.12.96**, ha impartito apposite linee guida da osservare nell'esercizio dell'attività amministrativa, diramata ai Reparti con la Circ. n.63400 del 19.02.97.

In particolare, in riferimento alla durata del controllo, al fine di agevolare e semplificare il rapporto fra Amministrazione finanziaria e contribuente, è stato **fissato in 30 giorni, di massima, il periodo di permanenza presso la sede del soggetto ispezionato.**

Tale disposizione, pur facendo riferimento al concetto di **permanenza**, non direttamente riconducibile a quello di **durata** dell'azione posta in essere, deve essere considerata unitamente alle esigenze di approfondimento richieste dall'attività ispettiva.

Infatti, ad esempio, **una maggiore presenza è già prevista nei confronti delle aziende di rilevanti dimensioni**, per le quali la direttiva di programma per il 1998 indica una **durata media di 100 giorni.**

Durata della verifica fiscale

Il termine di **30 giorni** va conteggiato sulla base degli **effettivi giorni di pertinenza dei verificatori presso l'azienda**, non conteggiando ai fini dei calcoli i singoli contatti (per esempio: per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti, ecc.).

Sospensione della verifica fiscale

In ogni caso i verificatori devono procedere alla **sospensione della verifica** in tutti quei casi in cui devono effettuare **controlli di coerenza esterna** (controlli incrociati) (circolare n. 250400/2000 della Guardia di finanza e C.M. n. 64/E/2001).

Con riferimento alle problematiche delle sospensioni veniva riaffermata la regola che **le verifiche presso la sede dovessero svolgersi tendenzialmente senza soluzione di continuità.**

In merito si precisa che i verificatori, giornalmente, devono **redigere un processo verbale di verifica delle operazioni compiute.**

Proroga dell'attività di verifica

Tuttavia, i verbalizzanti, per ragioni attinenti alla verifica in corso, possono svolgere anche dei **controlli incrociati nei confronti di imprese che hanno intrattenuto rapporti economici con il soggetto sottoposto a verifica** e, allorquando le attività di interruzione superano i tre giorni, devono compilare le **comunicazioni di sospensione della verifica** per svolgere altre attività di servizio ritenute necessari, **senza che produca delle ripercussioni sulla durata della verifica.**

La proroga dovrà essere disposta ordinariamente dal Comandante del reparto; nel caso in cui quest'ultimo abbia assunto il ruolo di Direttore della Verifica, la proposta di proroga sarà formulata dal capo pattuglia.

Nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezione, il Comandante del reparto potrà delegare, con formale provvedimento, i Comandanti dei Gruppi di Sezione deputati all'attività di verifica.

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.

Attenzione: le prove raccolte dai verificatori dopo il termine legale sono inutilizzabili

La C.T.P. di Catania (Sent. 20 aprile 2004, n. 238) ha ritenuto **inutilizzabili gli elementi di prova assunti successivamente al decorso del termine previsto dal 5^o comma, dell'art.12, L.212/2000.**

In tale pronuncia la Commissione fa propri gli orientamenti espressi dalla Corte di Cassazione in ordine all'inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte.

Secondo la C.T.R. di Milano, Sez. L, Sent. n. 12 dell'8 febbraio 2008, deve ritenersi viziato di nullità il processo verbale di constatazione redatto dai verificatori che abbiano superato, in violazione dell'art.12, della Legge n.212/2000 e della Legge n. 241/1990 in materia di procedimento amministrativo, i termini temporali massimi consentiti per la permanenza, dovuta a verifiche, presso la sede del contribuente.

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12 L. 212/2000 – Statuto dei diritti del contribuente -)

1 c. tutti gli **accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio delle attività economiche** 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.

3 c. **su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.**

5 c. **la permanenza dei verificatori** civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, **non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 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.

6 c. il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedono con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al **Garante del contribuente**, secondo quanto previsto dall'art.13.

Il contribuente ha ora più diritto di contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria

Si evidenzia che il rapporto tra il fisco ed il contribuente, nel tempo, ha subito profonde modifiche tutte tendenti verso una posizione di **centralità e paritetica del contribuente**, al quale viene riconosciuta ampia possibilità di instaurare un contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria.

L'importanza dello Statuto del contribuente

Lo [Statuto del contribuente](#) non incide sull'obbligo della contribuzione, ma attiene al rispetto di talune modalità di comportamento da parte degli operatori dell'Amministrazione finanziaria.

Consente al cittadino un maggior riconoscimento dei propri diritti, tali da poter affermare che, finalmente, ha conquistato la "dignità di parte".

La nostra Costituzione già enuncia taluni principi fondamentali dell'ordinamento giuridico ora trascritti nello Statuto del contribuente.

Ad esempio il **diritto**:

- all'informazione ed all'assistenza,
- alla chiarezza della norma tributaria,
- alla speditezza e tempestività dell'azione fiscale,
- alla semplificazione degli adempimenti, alla tutela dell'affidamento,
- all'equità e ragionevolezza delle sanzioni,
- all'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento,
- all'efficacia ed all'efficienza dell'attività della P.A.
- ovvero all'imparzialità e buon andamento della stessa.

Lo Statuto dovrebbe costituire un vincolo per l'amministrazione finanziaria, il contribuente e lo stesso Legislatore.

Luogo di effettuazione delle operazioni di controllo fiscale

Il principio base prevede che le operazioni di controllo siano svolte recando il **minor intralcio possibile al normale svolgimento dell'attività lavorativa**.

Le stesse sono [solitamente svolte presso la sede della società](#), se nella stessa esista un locale che si presti all'attività ispettiva e nel quale sia possibile custodire i **documenti** da sottoporre a controllo nei periodi di assenza dei verificatori.fmotiv

Norme Regolamentari della Guardia di Finanza in attuazione dello Statuto dei Diritti del Contribuente

Da un esame delle diverse circolari emanate negli anni 1976, 81, 88, 98 e 2008, tutte relative alle istruzioni sull'attività di verifica, si può osservare come la Guardia di Finanza abbia gradualmente elaborato, nell'ambito del quadro legislativo di riferimento, un proprio **Codice di comportamento per il personale impiegato nelle verifiche fiscali**, attuando nel tempo e per certi versi anticipando quei principi della trasparenza dell'azione amministrativa e della semplificazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, codificati dal legislatore nelle citate leggi 241/90 e nella L. 212/2000.

In particolare, si può rilevare che, con le citate circolari relative alle istruzioni sull'attività di verifica, la Guardia di Finanza ha tradizionalmente improntato il comportamento delle proprie unità operative al massimo rispetto nei confronti del contribuente, **mettendo in atto tutte le accortezze possibili per ridurre al minimo gli inevitabili effetti negativi scaturenti dall'avvio e dallo svolgimento dell'attività di verifica**.

Infatti, con l'entrata in vigore, il 01.08.2000, della L. 212/2000, è stata sufficiente un'adeguata azione di coordinamento ad opera della Circ. 250400 del 17.08.00, per adattare le prescrizioni esistenti allo Statuto del contribuente.

Le circolari della GdF sul rispetto del contribuente sottoposto a verifica fiscale

In effetti con la **Circ. 63400 del 19.02.97**, la Guardia di Finanza aveva recepito la Direttiva del Ministero delle Finanze per la semplificazione dei rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente emanata il 25.11.96 sulla base del disegno di legge sullo Statuto del contribuente.

In particolare, veniva focalizzata l'attenzione su seguenti aspetti che avevano dei riflessi sull'attività operativa:

- **esigenze effettive di indagini e controllo sul luogo**, quantomeno all'inizio dell'attività di verifica sia parziale che generale.

Infatti, la potestà di convocare il contribuente presso il Comando (ai sensi artt. 32 dpr 600 e 51 dpr 633), veniva ritenuta eccezionale e da esperire solo se la natura dell'intervento non avesse richiesto la presenza di militari presso il contribuente;

- esecuzione degli accessi, salvo casi eccezionali e urgenti, **nell'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile al contribuente**, in modo di temperare il doveroso rispetto delle esigenze del contribuente con l'altrettanto doverosa esigenza dell'efficacia dell'azione ispettiva, indispensabile per una valutazione concreta ed una ricostruzione della reale posizione fiscale del soggetto controllato;
- permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente **non superiore a 30 giorni lavorativi**, secondo che si tratti di contribuenti minori o di rilevanti dimensioni o aventi natura societaria. Inoltre, oltre all'agevolazione del contribuente, bisognava tenere conto anche del rapporto costi-benefici dell'attività ispettiva.

In definitiva, l'intendimento era quello di conciliare il miglioramento del rapporto con il contribuente con la salvaguardia della qualità e dell'efficienza del controllo.

Anche la **Circ. 1/98** conteneva dei **principi poi sanciti dalla legge sullo Stato del contribuente**.

In particolare sono stati focalizzati i seguenti aspetti:

- **luogo di esecuzione, normalmente, presso la sede del contribuente**, e, su richiesta del medesimo, in alternativa presso i locali del Comando operante o presso la sede del professionista che lo assiste o lo rappresenta, e, in casi straordinari, o di inopportunità, a giudizio degli operanti, nei locali del Comando operante;
- **tempi di durata della verifica.**

Il [concetto di permanenza fissato in 30 giorni](#) non è direttamente riconducibile a quello di durata, in quanto vanno prese in considerazione le esigenze di approfondimento richieste dall'attività ispettiva, specie per le imprese di rilevanti dimensioni e, che va attuato il principio sia

dell'economicità dell'azione amministrativa costi-benefici, sia dell'agevolazione del contribuente, tali da mettere in risalto la necessità di organizzazione del lavoro tradotta in vere e proprie strategie ispettive;

- **piano della verifica**, atto interno in forma libera, in cui il direttore della verifica di concerto con il capo pattuglia è tenuto a tracciare le scelte operative, gli aspetti da privilegiare e gli obiettivi particolari da perseguire, ma soprattutto, nello sviluppo dell'intervento, vengono riportate le nuove decisioni, motivate, sugli approfondimenti da svolgere e sugli strumenti investigativi da utilizzare, così influenzando su estensione e durata della verifica;
- **diritti del contribuente**, suscettibili di condizionare l'attività di verifica.

Si tratta:

- del **diritto di interpello** vigente all'epoca, cioè prima dell'interpello generale introdotto dall'art.11 dello Statuto,
- del **diritto di proporre istanza per l'accertamento con adesione**,
- del **diritto alla riservatezza** dei dati personali e delle informazioni acquisiti in dipendenza della verifica,
- del **diritto d'informazione e di consultazione** (in particolare con riguardo alla **regola del contraddittorio**, il diritto di essere posto a conoscenza della tipologia della fonte di innesco, senza la specifica delle ragioni che avevano originato l'intervento. Non è ammesso l'accesso agli atti esistente nel fascicolo del contribuente, ai sensi della L.241/90, in quanto rivolto ad atti preparatori di un procedimento finalizzato all'emanazione di un provvedimento di accertamento tributario mentre lo stesso è ancora in corso di svolgimento);
- **obbligo di motivazione degli atti ispettivi**, con riferimento all'art. 3 della L. 241/90, che anticipa l'art. 7 della legge Statuto contribuente;
- **poteri di accesso, di ricerca, di ispezione documentale, di verifica ed altre rilevazioni**. In particolare il capo pattuglia e gli altri componenti della pattuglia, **debbono**:
 - esibire la propria tessera personale di riconoscimento,
 - consegnare al contribuente e notificargli l'ordine di servizio,
 - invitarlo a prendere nota dei nomi dei militari operanti,
 - comunicargli lo scopo dell'intervento invitandolo ad esibire per il controllo tutti i libri registri e documenti
 - invitare il controllato ad assistere alla verifica o a farsi rappresentare, previo rilascio di delega scritta.

Potere di ricerca, ispezione documentale e verificazioni nel controllo fiscale

Il **potere di ricerca**, consiste non nella semplice raccolta ma nell'acquisizione di tutto il materiale che, anche da un sommario esame, può risultare utile al controllo.

Le ricerche possono essere eseguite anche se il contribuente dichiara di aver esibito tutti i documenti richiesti e può essere estesa sugli autoveicoli ed automezzi dell'impresa verificata e strumenti informatici.

L'**ispezione documentale** non è limitata all'analisi dei libri e delle scritture obbligatorie, ma **si estende a tutta la documentazione extra contabile**.

Le **verificazioni** consistono in riscontri della gestione ispezionata operati attraverso il confronto tra la rappresentazione documentale e al realtà fattuale dell'impresa verificata (es. esistenza fisica dei beni str, ricostruzione indiretta dell'effettiva dimensione dell'attività esercitata).

Altre rilevazioni come la misurazione del consumo orario di energia elettrica di un dato macchinario.

Si può dedurre che ricerche, ispezioni documentali, verificazioni e altre rilevazioni sono tutte metodologie di controllo che **presuppongono la presenza fisica presso l'azienda**, in quanto hanno il fine di riscontrare la rappresentazione formale tracciata nei documenti e nelle scritture contabili, con l'assistenza ed in contraddittorio della parte.

Controlli fiscali senza accesso

Accanto a tali poteri con accesso, sono previste anche l'esercizio di **metodologie di controllo alternative** (c.d. *senza accesso*) quali inviti a comparire e ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini della verifica (strumenti integrativi del controllo ispettivo).

L'esercizio di tali poteri presuppone un **grado di penetrazione ispettiva inferiore ai poteri con accesso**, che determina l'assunzione delle responsabilità di tali decisioni, al fine di non pregiudicare la validità dell'azione di servizio.

È da dire che l'accesso può essere definito come un **atto a sorpresa** e da eseguire senza soluzione di continuità né con rallentamenti e rinvii.

Dichiarazioni di natura tecnica del contribuente controllato



In tale contesto importanti sono le c.d. **dichiarazioni di natura tecnica** rese dal contribuente ispezionato.

Esse sono un'esplicazione di quel rapporto di necessaria collaborazione.

Si tratta ad esempio di delucidazioni su determinate procedure di registrazione delle fatture o su talune tipologie contrattuali, che vanno annotate nel verbale di verifica e portate alla valutazione dell'ufficio accertatore.

Attuazione all'art. 12 dello Statuto del contribuente

La **Circ. 250400 del 17.08.2000** ha avuto la funzione di dare attuazione all'art. 12 dello Statuto del contribuente.

Le principali tematiche affrontate sono:

- **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**, secondo cui gli accessi presso il contribuente devono essere motivati da esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo, devono svolgersi durante l'ordinario orario di servizio e in modo da arrecare la minore turbativa possibile, al fine, da un lato, di contemperare l'esigenza dell'Amministrazione Finanziaria di acquisire le prove di eventuali violazioni tributarie che andrebbero diversamente disperse, o di procedere a rilevamenti fisici sul posto altrimenti non eseguibili, dall'altro, di non comprimere arbitrariamente il diritto del contribuente al normale esercizio della propria attività;

- **diritto del contribuente all'informazione**, riconosciuto dall'art. 12, 2^a c., dello Statuto, che va temperato con le norme che legittimano i poteri di accesso, ispezione e verifica ai fini delle II.DD., dell'Iva e degli altri tributi.

Infatti l'art. 35 della L. 4/1929 subordina l'esercizio delle potestà ispettive alla necessità di *"assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria"*.

In base all'art. 63 dpr 600 la Guardia di Finanza esegue le verifiche *"per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini accertamento delle imposte dovute e per la repressione delle violazioni"*.

Infine, gli artt. 33 dpr 600 e 52 dpr 633, pongono quali presupposti dell'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica l'esigenza di acquisizione e di reperimento degli elementi utili ai fini accertamento dei redditi e Iva e per la repressione delle violazioni.

Deriva che su un piano giuridico-amministrativo i procedimenti di controllo fiscale traggono le loro ragioni giustificative dal potere-dovere dell'Amministrazione Finanziaria di controllare l'esatto adempimento degli obblighi fiscali,

"senza particolari condizioni o vincoli da considerare, ma al solo fine generale di acquisire conoscenza dei fatti economici rilevanti per l'applicazione dei tributi".

Le ragioni giustificative delle verifiche fiscali effettuate dalla Guardia di Finanza risiedono nell'adempimento dei compiti istituzionali assegnati agli organi di polizia per l'accertamento delle violazioni delle norme finanziarie.

Per cui **l'art.12 dello Statuto del contribuente va letto come una norma rafforzativa del diritto del contribuente di conoscere la ricorrenza dei presupposti previsti dalla legge per l'esercizio del controllo**, cioè l'effettiva sussistenza dell'interesse conoscitivo del fisco ad esaminare la sua posizione tributaria.

Quando l'ispezione fiscale viziata da eccesso di potere

Se mancano tali presupposti, cioè che l'atto ispettivo fosse adottato non allo scopo preminente di controllare l'osservanza degli obblighi tributari, ma per motivi extrafiscali, non pertinenti (cioè eseguiti in modo arbitrario, vessatorio o strumentale alla difesa di interessi diversi, siano essi pubblici o privati, leciti o illeciti) allora l'ispezione sarebbe illegittima perché viziata da "eccesso di potere", essendo inammissibile lo sviamento del procedimento dal fine specifico assegnato dalla legge.

In questi casi, non sussistendo le ragioni giuridiche della verifica, il contribuente avrebbe pieno titolo a pretendere il rispetto assoluto dei suoi diritti fondamentali, quali la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza.

Diritto del contribuente all'informazione

Comunque, **è da tenere fermo l'obbligo di riservatezza** (non svelare anzitempo il piano investigativo della verifica; mantenere il segreto d'ufficio sulla pericolosità fiscale del contribuente, mantenere il massimo riserbo sull'attività informativa).

Quindi, il primo giorno dell'intervento, il capo pattuglia deve informare il contribuente per le verifiche centralizzate qual è l'organo che ha attivato l'indagine ed il criterio selettivo, per le verifiche d'iniziativa se si tratta di verifica scaturente da attività informativa autonoma della Guardia di Finanza o se invece l'input deriva da segnalazione di irregolarità pervenute da altri Comandi del Corpo o se si tratta di richieste di accertamenti formulati dagli uffici finanziari.

Il diritto all'informazione del contribuente non può essere circoscritto al solo momento iniziale del controllo, ma **deve estendersi a tutta la durata dell'ispezione** (es. in presenza di rilevanti novità che possano mutare il corso o la portata della verifica come proroghe, sospensioni, ampliamento da parziale a generale).

In tema di **verifiche fiscali** e **diritti del contribuente** sottoposto a verifica fiscale ti segnaliamo anche:

- [L'eccesso di permanenza presso la sede del contribuente non inficia l'accertamento](#)
- [Senza autorizzazione della procura, l'accertamento per accesso a locali abitativi è nullo](#)
- [Dichiarazioni rese dal legale rappresentante in sede di verifica](#)