

---

# Verifiche tributarie: le linee guida delle Fiamme Gialle

---

di [Gianfranco Antico](#)

**Publicato il 4 Luglio 2011**

vediamo i "buoni propositi" della Guardia di Finanza per le verifiche da effettuare presso la sede del contribuente, anche alla luce della giurisprudenza sullo "Statuto del Contribuente"

L'art. 7 del D.L. n. 70/2011 – cd. DL Sviluppo – è intervenuto sull'attività di controllo esterno, fissando alcuni importanti principi e precise prescrizioni.

Analizziamo, in questo nostro intervento, le indicazioni di prassi fornite dalla Guardia di Finanza, con la circolare n. 156680 del 26 maggio 2011, soffermandoci, in particolare sulla permanenza/durata della verifica.

## Il quadro generale

Il comma 5 dell'articolo 12 dello Statuto del Contribuente detta una previsione di maggiore effetto sulla attività di verifica in genere.

Tale norma vincola la permanenza presso il soggetto verificato al rispetto del termine perentorio di 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio.

La *ratio* della norma è quella ridurre o quanto meno diminuire il *disagio* che l'azione ispettiva può recare alla normale attività dell'azienda o del professionista verificato.

Il rispetto dei principi dettati dallo Statuto ha orientato l'Amministrazione verso l'emanazione di specifiche direttive volte a contemperare le esigenze della efficace esecuzione delle verifiche fiscali, soprattutto quelle nei confronti dei soggetti di maggiori dimensioni, mirando a contenere al massimo i "disagi" che tale attività necessariamente reca al contribuente ed ottimizzando la resa di tale attività di controllo.

Per far ciò, si rendono assolutamente necessarie un'adeguata preparazione degli interventi ispettivi, soprattutto per predeterminare gli obiettivi, rispetto al controllo generale della gestione economica del contribuente e la ricerca della collaborazione del contribuente sottoposto a controllo, per rendere più agevole e spedita l'attività di verifica.

Il Se.C.I.T., nell'affrontare i problemi applicativi legati all'introduzione dello Statuto del contribuente, nella relazione del 30.9.2002 - delibera n.42/2002 -, sottolinea che fra le norme più innovative assumono particolare rilevanza proprio quelle sancite nell'art. 12 della legge n. 212/2000 per una nuova definizione del rapporto che si instaura fra operatori del Fisco e soggetto d'imposta, al quale sono riconosciuti diritti e garanzie proprio nella fase più delicata ed invasiva di quella complessa procedura che viene definita con il nome di verifica fiscale.

Lo stesso Se.C.I.T. nella citata delibera n. 42/2002 sostiene che *“se da un punto di vista funzionale e, direi, anche etico è sacrosanto che si cerchi di abbreviare al massimo lo stato di disagio e di crisi che inevitabilmente comporta la presenza di estranei presso i locali dell’azienda o dello studio artistico o professionale, è altrettanto giusto coniugare questa esigenza con la necessità di imprimere ai controlli un apprezzabile grado di incisività e di efficacia, che altrimenti si finisce con il compromettere”*.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8344/2001, porta ad esempio proprio la fattispecie qui in esame, statuendo che *“la violazione delle regole dell’accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti. Si pensi al caso in cui, nel corso di una verifica fiscale, vengano acquisiti elementi determinanti ai fini dell’accertamento soltanto il trentunesimo (o sessantunesimo) giorno lavorativo dall’inizio della verifica stessa, in violazione del precetto di cui all’art.12, co. 5, della L. 27.7.2000, n .212”*. E prosegue affermando che *“le conseguenze sanzionatorie ricadono direttamente sull’autore dell’illecito, sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale. Non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l’ha acquisita”*.

### **Esecuzione degli accessi in abito civile**

L’art. 7, c. 2, lett. a, n. 1, u.p., prevede che secondo una prassi già consolidata, gli appartenenti al Corpo della Guardia di Finanza eseguono gli accessi in borghese.

Questa disposizione è di immediata applicazione e non modifica le procedure operative contenute nella circolare n. 1/2008 della stessa G.d.F., secondo cui i militari impiegati in attività di verifica indossano, di norma, l’abito civile, salvi casi eccezionali, allorquando le condizioni particolari di tempo e di luogo inducano a ritenere che la presentazione di personale in divisa sia opportuna per agevolare il riconoscimento della qualifica degli operanti, nonché come tutela preventiva della loro sicurezza personale.

Al riguardo, precisano oggi le Fiamme Gialle *“nel caso in cui ricorrano le suddette circostanze, nel processo verbale che documenta le operazioni di accesso verrà dato atto della presenza di militari in uniforme, motivando le ragioni che hanno determinato tale scelta, facendo riferimento alla casistica prevista dalla citata Istruzione sull’attività di verifica”*.

### **Disposizioni in tema di permanenza presso la sede del contribuente**

L’art. 7, c. 2, lett. c, del D.L. n. 70/2011 integra le disposizioni contenute nell’art. 12, c. 5, p. 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, prevedendo che *“il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l’eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi; anche in tali casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell’Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente”*.

Si rileva che la norma è già stata modificata – in attesa di approvazione – presentandosi così: *“il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l’eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi e contenuti nell’arco di non più di un trimestre in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi; in entrambi tali casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o*

*militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".*

In pratica, alla riduzione dei tempi per i soggetti in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi, è stata aggiunta la previsione di un arco temporale massimo di tre mesi, ai fini del calcolo dei giorni effettivi.

In proposito, la Guardia di Finanza evidenzia che la norma:

*"a. su un piano generale, chiarisce in maniera esplicita che ai fini del calcolo del periodo di permanenza presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000, occorre fare riferimento alle giornate di effettiva presenza presso la sede del contribuente, così come già indicato nella circolare n. 1/2008 ed in quella dell'Agenzia delle Entrate del 27 giugno 2001, n. 64/E ;*

*b. introduce una differenziazione nei limiti della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, in quanto:*

*1. per le imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi la permanenza non può superare i 15 giorni, eventualmente prorogabili in caso di particolare complessità dell'indagine per ulteriori 15; in proposito, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dall'art. 7, comma 2, lett. m), del D.L. n. 70/2011, il regime contabile delle imprese minori - cosiddetto "regime semplificato" - si applica, salva la facoltà concessa al contribuente di optare per la tenuta della "contabilità ordinaria", alle imprese che, nell'anno precedente a quello in corso e relativamente a tutte le attività esercitate, abbiano conseguito ricavi non superiori a 400.000 euro, se esercenti attività di prestazione di servizi, ovvero 700.000 euro, se esercenti altre attività ;*

*2. per le altre categorie di contribuenti, diverse da quelle sub 1., restano fermi i più ampi termini di 30 giorni, prorogabili per ulteriori 30, previsti dal citato art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000;*

*c. si applica, in conformità al principio contenuto nell'art. 11 delle Disposizioni sulla legge in generale (cosiddette Preleggi), secondo cui la legge non dispone che per il futuro, unicamente alle verifiche ed ai controlli avviati con accesso nei confronti dei soggetti sub b.1. dal 14 maggio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 70/2011. Conseguentemente, gli interventi che alla predetta data risultano in corso di esecuzione saranno completati rispettando la tempistica riguardante la permanenza presso la sede del contribuente prevista dalla previgente formulazione del citato art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000, tenuto anche conto che i piani di verifica possono essere stati impostati sulla base dei più ampi termini in precedenza stabiliti".*

La nota richiama l'attenzione sulle disposizioni contenute nella circolare n. 1/2008, con cui è stata sottolineata la necessità di organizzare le operazioni di verifica anche in funzione del "fattore tempo"; in particolare, è necessario programmare e calibrare le procedure ispettive, tenendo conto della tipologia, delle dimensioni e delle caratteristiche del contribuente da controllare, sulla base di percorsi e metodologie idonei a garantire, da un lato, il perseguimento degli obiettivi dell'ispezione e, dall'altro, la massima contrazione della permanenza presso la sede del contribuente e, ove possibile, anche della durata complessiva dell'intervento.

Peraltro, la riduzione dei tempi di permanenza a 15 giorni riguarda contribuenti di minori dimensioni, che in gran parte operano a diretto contatto col consumatore finale, deve indurre ad individuare preventivamente le "tracce" di operazioni poste in essere in evasione d'imposta, mediante una mirata consultazione delle banche dati accessibili dalla rete informatica del Corpo e l'incrocio di queste con le evidenze acquisite nell'ambito dell'azione di controllo economico del territorio.

4 luglio 2011

Gianfranco Antico

<sup>1</sup>Al riguardo, la circolare n. 1/2008 (vol. I, p. III, cap. 3, par. 6, pag. 144) afferma che il concetto di "permanenza" non coincide con la durata complessiva della verifica e che il termine previsto dall'art. 12, c. 5, della Legge n. 212/2000, rileva sul piano dell'effettiva permanenza presso la sede del contribuente per esigenze propriamente ispettive, considerando quindi le giornate lavorative effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo, con esclusione di singoli ed episodici contatti connessi ad adempimenti meramente procedurali, quali, ad esempio, notifiche, prelevamento o riconsegna atti, ecc..

<sup>2</sup>Cfr. Antico, in *L'accertamento fiscale*, di Antico, Carriolo, Fusconi, Tucci, Zappi, IlSole24ore, Milano, 2010, con cui avevamo già aderito a tale tesi, oggi formalizzata dal legislatore, in quanto più aderente al dettato normativo.

<sup>3</sup>Di conseguenza, per le verifiche nei confronti di queste categorie di contribuenti, ove sussistano casi di particolare complessità dell'indagine, verso il decimo giorno di permanenza, sarà formalmente predisposta una formale richiesta di proroga della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente per altri 15 giorni, redatta in conformità all'allegato 19 al volume IV della circolare n. 1/2008, esponendo chiaramente le ragioni di "particolare complessità delle indagini" alla base dell'esigenza. La relativa proroga di 15 giorni sarà concessa con formale provvedimento motivato con specifico riferimento alle ragioni di "particolare complessità delle indagini", adottato in conformità alle disposizioni contenute nella "Istruzione sull'attività di verifica" (vol. I, p. III, cap. 3, par. 6, pagg. 144 e 145), utilizzando il fac-simile in allegato 20 al volume IV della circolare n. 1/2008. Detto provvedimento, completo di motivazione, deve essere notificato al contribuente ed allegato al foglio di servizio redatto per il sedicesimo giorno e dell'avvenuta notifica, deve darsi atto nel verbale di verifica del giorno stesso.