
Attività ispettive: le modifiche alla luce dello Statuto del Contribuente

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 15 Settembre 2011

analisi delle nuove regole in tema di accessi e ispezioni: il contribuente dovrebbe essere maggiormente garantito contro attività troppo invasive e non giustificate

I controlli fiscali in loco

Gli aspetti operativi dei **controlli fiscali in loco** costituiscono da sempre un alveo di problematiche e di cautele legate al riconoscimento dei diritti dei soggetti sottoposti a indagine, e ciò è tanto più vero quanto più – come nell'epoca presente – il dibattito politico-legislativo e le pressioni mediatiche spingono verso il contrasto dell'evasione fiscale.



È opportuno a tale riguardo evidenziare che con lo Statuto del contribuente – L. n. 212 del 27.7.2000 – si ricercava un'effettiva «pariordinazione» tra Amministrazione e amministrati, sulla linea degli interventi riformatori intervenuti in Italia negli anni '90 del XX secolo.

Il recepimento dello Statuto negli anni successivi alla sua approvazione è stato attuato in fasi alterne attraverso le disposizioni normative, ma deve attuarsi in concreto soprattutto attraverso i comportamenti degli operatori, spesso sottoposti al vaglio del contenzioso.

In tale contesto, le garanzie da riconoscere, i tempi e i modi dell'attività di verifica, assumono un'importanza cruciale in quanto il controllo fiscale non deve gravare inutilmente il contribuente.

Le recenti modificazioni normative apportate dal «decreto sviluppo» (D.L. 13.5.2011, n. 70, convertito dalla L. 12.7.2011, n. 106) riducono per l'appunto i tempi del controllo ispettivo, imponendo altresì ai verificatori il rispetto di un particolare modus operandi, a ulteriore tutela dei contribuenti coinvolti.

Le garanzie contenute nell'articolo 12 dello Statuto del Contribuente

La tutela del contribuente sottoposto a un controllo tributario trova nell'art. 12 dello Statuto le previsioni normative poste a garanzia dell'operato dei verificatori, che fissa in maniera precisa e puntuale i diritti del contribuente stesso.

Nel testo normativo anteriore rispetto alle innovazioni normative del 2011, si tratta dei seguenti «punti»:

- diritto di essere informato delle ragioni e dell'oggetto della verifica fiscale, e della possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato dinanzi agli organi di giustizia tributaria (art. 12, secondo comma);
- diritto di richiedere che l'esame della documentazione possa avvenire presso gli uffici finanziari o presso il professionista che lo assiste (art. 12, terzo comma);
- diritto (anche del professionista che eventualmente lo assiste) di far verbalizzare nel processo verbale di constatazione osservazioni in ordine ai rilievi effettuati dai verbalizzanti (art. 12, quarto comma);
- la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può superare i 30 giorni, salvo comprovati motivi, nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio, in cui la verifica può protrarsi per ulteriori 30 giorni (art. 12, quinto comma);
- diritto di rivolgersi al garante del contribuente, nei casi in cui ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge (art.12, sesto comma);
- diritto di comunicare, entro 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione degli organi di verifica, osservazioni e richieste che saranno valutate dagli uffici impositori (art.12, settimo comma);
- l'avviso di accertamento eseguito sulla base di un pvc non può essere emanato se non dopo i 60 giorni previsti per le osservazioni, salvo casi di particolare e motivata urgenza (art.12, settimo comma).

L'«avviso di verifica»

Relativamente alle attività di polizia tributaria poste in essere dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di soggetti (imprese) di grandi dimensioni, la natura «strutturata» di tali particolari «contribuenti», nonché l'interesse a favorire un rapporto collaborativo tra gli stessi e l'amministrazione, hanno indotto a prevedere un «avviso di verifica»¹, da adottarsi in via ordinaria, fatti salvi i casi in cui ciò sia reso sconsigliabile da specifiche esigenze di indagine.

Si evidenzia che, secondo quanto è precisato dall'Agenzia delle Entrate sul proprio sito Internet, la «macrotipologia» dei «grandi contribuenti» comprende i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro (per gli enti creditizi e finanziari e alle imprese di assicurazione, si fa riferimento alle componenti caratteristiche del reddito quali interessi attivi e proventi assimilati, proventi di azioni, premi e altri proventi tecnici).

All'interno della tipologia dei grandi contribuenti viene individuata la «sottocategoria» delle «imprese di più rilevante dimensione», che nell'anno di imposta considerato presentano un volume d'affari o ricavi non inferiore a 150 milioni di euro (200 milioni fino al 31.12.2010 e 300 fino al 31.12.2009).

Entro il 31 dicembre 2011, la soglia minima dovrà allinearsi ai 100 milioni di ricavi.

Relativamente al preavviso che tali soggetti ricevono per la preparazione all'attività di verifica, può essere evidenziato che per essi risulta applicabile il criterio della ciclicità dei controlli previsto dapprima dall'art. 42 della L. n. 388 del 2000, e in seguito dal D.L. n. 185/2008, convertito in L. n. 2/2009.

Il preventivo avviso va visto, quindi, nell'ottica di instaurare un rapporto meno conflittuale e più dialettico con il contribuente, il quale può provvedere tempestivamente ad avvalersi dell'eventuale assistenza tecnica, nonché predisporre gli atti ed i documenti che formeranno oggetto del controllo e permetterà di limitare le turbative all'ordinaria attività svolta dall'azienda e di ridurre i giorni di presenza presso la sede del soggetto verificato, in ossequio ai principi fissati dallo Statuto del contribuente.

Si osserva altresì che le imprese di una certa dimensione, oltre a disporre di una struttura amministrativa e tecnologica che rende difficile «nascondere» delle evidenze in senso fisico, devono essere «comprese», nella loro articolazione e nelle prassi operative in uso, anche dai verificatori, il che richiede necessariamente un «affiancamento» con organismi e operatori interni.

Luogo della verifica ed esame della documentazione

L'art. 12, terzo comma, dello Statuto prescrive che «su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o lo rappresenta».

La norma tenta di contemperare due opposte esigenze : quella del contribuente che, pur sottoposto a verifica fiscale, deve proseguire la sua attività, e quella dell'amministrazione, che deve svolgere una attività di interesse pubblico.

Tuttavia, anche se il contribuente richiede di effettuare il controllo in una sede «esterna» rispetto a quella dell'attività economica, i verificatori non sono obbligati a dar corso a tale richiesta: infatti «il destinatario della previsione (...), è il contribuente; i verificatori vengono in considerazione solo quali destinatari di un obbligo di valutazione, ferma restando la loro facoltà di non accedere (si intende, motivatamente) alla richiesta del controllato»².

La dimensione temporale della verifica

Secondo il quinto comma dell'art. 12 dello Statuto, la permanenza dei verificatori presso il soggetto controllato è vincolata 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.

La norma è stata oggetto di un vivace dibattito: da una parte coloro che ritenevano che la disposizione intendesse riferirsi al limite massimo della durata della verifica; dall'altra parte la tesi della Guardia di Finanza, formalizzata nella circolare n. 250400 del 17.8.2000, cui ha fatto seguito la C.M. n. 64/E del 27.6.2001 dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il termine dei 30 giorni doveva essere calcolato sulla base degli effettivi giorni di permanenza dei militari presso l'azienda, non conteggiando, ai fini del

calcolo, i singoli contatti (per es. per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti, etc.), invitando i verificatori a procedere, in ogni caso, alla sospensione della verifica in tutti quei casi in cui si devono effettuare eventuali controlli di coerenza esterna (controlli incrociati).

Quest'ultima interpretazione appare coerente con il dettato legislativo, che parla di permanenza e non di durata (pertanto la sospensione della verifica, per qualsiasi motivo, fa venire meno la permanenza effettiva dei militari e/o dei civili operanti presso la sede del contribuente).

La funzione del Garante del contribuente

Lo Statuto del contribuente, all'art. 13, ha previsto che presso ogni Direzione regionale delle Entrate venga istituito il Garante del contribuente, organo autonomo e collegiale, costituito da tre componenti scelti dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale nell'ambito di alcune particolari categorie (magistrati, professori ordinari, dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza a riposo da almeno due anni, avvocati, commercialisti etc.). Tali membri restano in carica tre anni e il loro incarico è rinnovabile per una sola volta.

Il Garante dispone in particolare di un potere di «attivazione» nei confronti dell'amministrazione, a tutela dei contribuenti i quali possono rivolgersi a tale organo se ritengono che i verificatori non procedano secondo le modalità previste dalle norme.

Sulla base delle segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, il Garante quindi:

1. rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro 30 giorni;
2. attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente;

3. comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della G.d.F. competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione;
4. rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;
5. accede presso gli uffici finanziari per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;
6. richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 dello Statuto in materia di informazione del contribuente e diritti e garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, nonché all'osservanza dei termini previsti per il rimborso d'imposta;
7. individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione che determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare;
8. prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'art. 9 dello Statuto.

La possibilità di comunicare osservazioni al pvc e il rispetto del termine di 60 giorni per l'emanazione dell'atto di accertamento

Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente, ai sensi dell'art. 12, settimo comma, può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Tale norma può essere coordinata con l'articolo 6, primo comma, del D.Lgs. n. 218/1997, il quale consente ai contribuenti, al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche, eseguite dalla G.d.F. o dagli uffici dell'amministrazione finanziaria, di inoltrare istanza in carta libera all'ufficio competente, chiedendo la formulazione di una proposta di accertamento, ai fini dell'eventuale definizione in adesione della controversia, e indicando le annualità per le quali intende richiedere la formulazione della proposta.

La presentazione dell'istanza non è subordinata ad alcun limite temporale e non è assolutamente vincolante per gli uffici finanziari, i quali possono accoglierla, attivando in tal modo la procedura prevista dall'art. 6, ovvero disattenderla e notificare l'atto impositivo sulla base delle risultanze del processo verbale di constatazione e di altri eventuali elementi in loro possesso.

L'accertamento è quindi condizionato dal rispetto del termine iniziale di 60 giorni, che deve necessariamente intercorrere tra la consegna del pvc e l'emanazione (o, meglio, la notifica) dell'atto impositivo³.

Il potere di accertamento può pertanto esercitarsi, sia ai fini delle imposte dirette (IRES/IRPEF), sia ai fini dell'IRAP e dell'IVA, a partire dal giorno 60 + 1 dopo la consegna al contribuente della copia del pvc, e fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione fiscale soggetta a rettifica (quinto anno in caso di dichiarazione omessa).

È così individuato un quadro di «doppie garanzie» per il contribuente, la prima (termine iniziale), per consentire l'acquisizione delle «controdeduzioni» del contribuente stesso, e la seconda (termine decadenziale), per non assoggettare la parte a un potere temporalmente illimitato, ciò che comporterebbe peraltro un aggravio negli adempimenti a carico sia dei privati, sia dell'amministrazione.

Mentre il termine decadenziale non può essere derogato (semmai il legislatore ha previsto alcune ipotesi di ampliamento, come quella collegata alla rilevazione di comportamenti concretanti violazioni penali tributarie, di cui all'art. 37, comma 24, del D.L. n. 223/ 2006, convertito in L. n. 248/2006), al termine iniziale l'ufficio accertatore può derogare, ma solamente in presenza di condizioni di «particolare e motivata urgenza».

La questione della possibilità di non osservare, a determinate condizioni, il periodo di 60 giorni prima dell'emanazione/notificazione dell'avviso di accertamento, è stata oggetto dell'ordinanza della Corte Costituzionale n. 244 del 2009 (giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale - camera di Consiglio dell'8.7.2009, decisione del 16.7.2009, deposito del 24.7.2009).

Nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione, la Consulta ha sostanzialmente affermato che l'atto anticipato potrebbe intendersi suscettibile di una sorta di «sanatoria» (e quindi non automaticamente invalido) in presenza di:

- un'«urgenza» «particolare», ossia effettiva e fondata, non potendosi ritenere sufficiente la semplice prossimità del termine decadenziale dell'attività di accertamento (sintomo, semmai, di un malfunzionamento dell'ufficio);
- un'adeguata motivazione relativa a tale circostanza, cioè un valido e corretto impianto logico-argomentativo dell'accertamento, in grado di superare i possibili dubbi sia in sede amministrativa che in sede giurisdizionale.

Le innovazioni del 2011

Il decreto sviluppo n. 70/2011 è intervenuto in materia apportando le seguenti modificazioni normative:

- durata degli accessi per i lavoratori autonomi e per i soggetti in contabilità semplificata [art. 7, secondo comma, lettera c), D.L. n. 70/2011]: è stato modificato l'art. 12 della L. n. 212/2000, introducendo un termine specifico per la permanenza degli operatori tributari civili e militari presso i lavoratori autonomi e i soggetti in contabilità semplificata. Nei confronti di tali contribuenti, infatti, gli accessi non potranno durare più di 15 giorni (anziché 30), prorogabili di ulteriori 15 in caso di indagini particolarmente complesse;
- computo dei giorni di permanenza [art. 7, secondo comma, lett. c), D.L. n. 70/2011]: è stata chiarita in via legislativa la modalità di computo dei giorni di permanenza degli operatori civili e militari presso la sede del contribuente, ponendo fine al dibattito giurisprudenziale formatosi (è stato infatti espressamente previsto che il periodo massimo di permanenza deve essere computato facendo riferimento ai giorni di effettiva presenza presso la sede del contribuente, e non alla durata complessiva dell'attività istruttoria posta in essere);
- unificazione dei controlli e illeciti disciplinari [art. 7, primo comma, lett. a), e secondo comma, lett. a), n. 4]): esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma di accesso eseguito da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato, può essere operato al massimo con cadenza semestrale e non può durare più di

quindici giorni. Gli atti compiuti in violazione di quanto sopra costituiscono, per i dipendenti pubblici, illecito disciplinare. In attuazione di quanto previsto, le violazioni compiute dagli operatori dell'amministrazione costituiscono illecito disciplinare;

- effettuazione degli accessi in borghese da parte della G.d.F. [art. 7, secondo comma, lett. a), n. 1]: la norma riguarda la sola amministrazione «militare», e la sua inosservanza costituisce illecito disciplinare;
- documenti già in possesso degli uffici finanziari [art. 7, primo comma, lett. f)]: i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni. La formulazione della norma è diversa rispetto a quanto previsto dall'art. 6 dello Statuto, giacché è stato ora stabilito che i contribuenti sono legittimati a non esibire i documenti, se richiesti (non si tratta quindi di un obbligo per l'ufficio, bensì di un diritto per il contribuente). Il contribuente che non esibisce documenti richiesti dagli uffici, ma già in loro possesso o detenuti da altre amministrazioni, non è pertanto passibile di alcuna sanzione amministrativa, né della preclusione probatoria di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973.

Considerazioni di sintesi

Le modificazioni sopra brevemente riassunte, la cui portata dovrà essere valutata alla luce delle «casistiche» presenti nella prassi, originano da un movimento «garantista» manifestatosi in sede politico – normativa nel primo semestre del 2011, che aveva il senso di «tarare» l'azione del Fisco rispetto allo scenario economico caratterizzato da una perdurante crisi e, quindi, dallo stato di disagio degli operatori.

Di fronte a una condizione di difficoltà emergente nell'economia italiana, quindi, la naturale esigenza di contrastare l'evasione fiscale doveva coordinarsi con la salvaguardia delle produzioni, delle esportazioni e degli scambi, nonché dell'occupazione: era opportuno in tale prospettiva conferire maggior certezza alle disposizioni in materia di controlli ispettivi, soprattutto cercando di evitare le sovrapposizioni e le reiterazioni delle «visite» da parte degli incaricati dell'amministrazione.

Insieme alle disposizioni di garanzia (tra le quali figura – nel senso della «deterrenza» - la sanzionabilità disciplinare degli addetti), è stata comunque codificata una disposizione che era già «implicitamente» presente nella prassi operativa dell'amministrazione e della G.d.F., come si è visto sopra, relativamente

alla durata massima dei tempi del controllo, che si intende ora inequivocabilmente riferita alla permanenza presso la sede dell'attività anziché alla durata complessiva.

15 settembre 2011

Fabio Carriolo

1 Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate 24.6.2001, n.64/E.

2 Pezzuto - Screpanti, in «La verifica fiscale», Milano, 2002, pag. 79. Cfr. anche Ciavarella, «Il garante del contribuente quale organo di legalità e di politica fiscale», in Il Fisco n.35/2002, pag. 4991.

3 Si tratta di una garanzia posta, tra le altre, a presidio dei principi del contraddittorio, della buona fede, della collaborazione, cui si deve improntare – fin dal principio – la moderna attività di controllo e accertamento. Per tale ragione, gli eventuali comportamenti difformi posti in essere dagli uffici fiscali sono stati oggetto di ricorsi che hanno fatto valere l'«invalidità derivata» dell'atto impositivo, discendente dai vizi della fase endoprocedimentale.