
Ispezione legittima anche se sono superati i sessanti giorni lavorativi

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 17 Settembre 2014

le ispezioni fiscali da parte dei verificatori possono durare trenta giorni più altri trenta in caso di particolari complessità, ma devono essere conteggiati solo i giorni passati effettivamente in azienda

La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 11183 del 21 maggio 2014, ha affermato che è da considerarsi legittima l'ispezione in azienda per un periodo che supera i sessanta giorni lavorativi; i giudici di legittimità hanno respinto il ricorso di un contribuente che aveva avuto una ispezione in azienda, da parte della Guardia di Finanza, durata due mesi.

Al contribuente ricorrente veniva notificato un avviso di rettifica IVA per irregolare tenuta della contabilità, omessa fatturazione di operazioni imponibili e presentazione infedele della dichiarazione IVA.

A seguito del parziale accoglimento del ricorso da parte della CTR, il contribuente ricorreva in Cassazione con una seria articolata di motivazioni.

In particolare la ricorrente denuncia la violazione delle norme che regolano l'avvio e la durata del procedimento di accertamento, in quanto la verifica della Guardia di Finanza sarebbe durata più dei trenta giorni previsti dall'art. 4, del D.M. 28 dicembre 1994.

L'analisi della Cassazione

Per i giudici di legittimità il motivo non è fondato. Per la Cassazione la norma richiamata a fondamento della censura deve ritenersi superata dall'art. 12, c. 5, dello Statuto del contribuente, il quale prevede una durata di giorni trenta, prorogabili per altri trenta in casi di maggiore complessità (al cui novero il giudice d'appello ha ascritto quello di specie, senza che sul punto nessuna adeguata censura sia articolata nel ricorso): secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la norma «si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi; né, in materia, assumono alcuna rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, assunte (come il D.M. Finanze 30 dicembre 1993) per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa

dell'Amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice».

Secondo il calcolo operato dai giudici del merito di secondo grado, le operazioni di verifica hanno impiegato complessivamente 56 giorni di effettiva presenza in azienda, entro i limiti, quindi, previsti dalla norma per le verifiche complesse.

La permanenza nella sede del contribuente

Dalla norma contenuta nello Statuto del Contribuente di cui all'articolo 12, c. 5, della legge 212/2000, si comprende che la sostanziale puntuale disciplina della permanenza degli operatori civili e militari dell'Amministrazione finanziaria per l'esecuzione della verifica presso la sede del contribuente, precludendone, di fatto, la "stanzialità", sintetizzi, di fatto, lo spirito attraverso il quale il Legislatore abbia ritenuto di disciplinare i rapporti tra le parti in causa. La particolare attenzione dimostrata è giustificata, infatti, dallo scopo di evitare che un'eccessiva permanenza si traduca, di fatto, in un'eccessivo "disagio" per il contribuente ed in una distrazione dell'attività di questi a seguito della smisurata presenza in "casa propria" di soggetti estranei al ciclo economico; la realtà economica potrebbe, in questo modo, subire dei fisiologici rallentamenti. La considerazione, tuttavia, perde parte del suo significato se si pensi che ad un ambito precettivo della norma, preciso e puntuale, non ha fatto seguito alcuna chiara disciplina delle conseguenze derivanti dal mancato rispetto della disposizione: al riguardo il Legislatore tace. Sta di fatto, tuttavia, che lo Statuto stabilisce dei termini molto rigidi di permanenza.

Tale rigidità ha subito critiche provenienti da parte della dottrina; c'è chi propone dei temperamenti per superare l'inadeguatezza del termine, riconducendo il procedimento conoscitivo tributario, sia pur attraverso gli opportuni adattamenti del caso, nell'ambito degli istituti della L. 7 agosto 1990, n. 241. I fautori di tale posizione fanno notare che la L. n. 241/1990 non impone alcun termine perentorio rigidamente predeterminato per la conclusione dei procedimenti amministrativi, percorrendo, invece, una via più morbida che consenta di non pregiudicare nessuno degli interessi in gioco, né quelli privati, né quelli pubblici, conferendo la discrezionale valutazione per la comparazione degli interessi all'Autorità amministrativa. In argomento è stato puntualizzato che l'art. 2, della L. n. 241/1990, impone alle pubbliche amministrazioni di stabilire, per ciascun tipo di procedimento, il termine in cui esso deve concludersi. Soltanto se non si provveda in tal modo il termine è determinato *ex lege*.

Sul punto si ritiene ragionevole avanzare alcune considerazioni. Il Legislatore pone al centro dell'attenzione del rapporto tra Fisco e contribuente prevalentemente i diritti e le garanzie del secondo, evitando che tali diritti e garanzie vengano posti in bilico da uno smisurato ed incontrollato esercizio della potestà pubblica; il suo obiettivo è quello di riportare e mantenere il rapporto *de quo* su un piano tendenzialmente paritetico. Tuttavia, nel disciplinare la permanenza degli operatori del Fisco presso la sede del contribuente si dimostra, forse, troppo pignolo nel porre in risalto i citati vincoli temporali. Il rischio è che l'eccessivo zelo dimostrato in sede normativa possa precludere all'Amministrazione

finanziaria l'adozione di scelte alternative, maggiormente elastiche ed incentrate su un agire di più ampio respiro, allo scopo dell'adozione della scelta più opportuna.

Oggi, l'attività di investigazione volta al controllo, in specie, dell'azienda, non può non tener conto:

- delle implicazioni di fiscalità internazionale riconducibili alle scelte aziendali;
- dell'evoluzione dei processi economici, il cui studio può essere utile per comprendere eventuali tecniche di evasione fiscale appositamente congeniate;
- del sistematico ricorso alla telematica;
- delle modalità di movimento dei flussi finanziari;
- delle tecniche elusive (in genere del c.d. abuso del diritto) ed evasive di elevatissimo livello professionale.

Tutti fattori estremamente variegati che implicano, all'occorrenza, la scelta di moduli investigativi non quantificabili a priori in rigidi assetti temporali. Se da un canto la soluzione prospettata, volta ad un superamento o, comunque, ad un'attenuazione del vincolo temporale in questione, implica una maggiore fiducia che il Legislatore statutario è auspicabile attribuisca in futuro agli operatori del Fisco, consentendo loro una maggiore discrezionalità operativa nella scelta della tempistica in trattazione, dall'altro si ritiene che tale maggiore fiducia debba essere ricambiata con una elevata professionalità dei verificatori, in grado di adottare metodologie di controllo sempre più idonee al raggiungimento del giusto equilibrio tra le esigenze del Fisco e quelle del contribuente.

In sintesi, allo scopo di rispettare il più volte citato comma 5 ed in caso di indagini bancarie e finanziarie e dei consequenziali tempi di risposta degli operatori finanziari, si potrebbe pensare ad una delle seguenti soluzioni alternative:

- conclusione delle operazioni di verifica nel rispetto del vincolo temporale massimo di permanenza dei verificatori i quali, a seguito delle risposte pervenute dagli operatori finanziari, potrebbero legittimamente recarsi, o meglio, ritornare nei locali aziendali per eventuali ed ulteriori contestazioni che dovessero rendersi necessarie a seguito dell'analisi dei dati bancari e finanziari nel frattempo ricevuti; nel contempo il contribuente potrebbe presentare le osservazioni e le richieste che dovesse ritenere più convenienti ed opportune in ossequio al dettato del comma 5, seconda parte;
- sospensione del controllo, sempre che si avvalori l'orientamento secondo cui per permanenza dei verificatori debba intendersi il solo cumulo degli effettivi giorni lavorativi trascorsi presso la sede del contribuente per lo svolgimento delle operazioni. Ma la soluzione, si è visto, presenta ampi margini di critica.

La sentenza della Cassazione

Alla luce delle modifiche disposte dal legislatore al comma 5, dell'articolo 12, dello Statuto del Contribuente, la disposizione statutaria è ora strutturata in modo tale per cui il periodo massimo di durata

della verifica fiscale presso il contribuente è differenziato in funzione del regime contabile da questi adottato:

a) per i soggetti in contabilità ordinaria sono previsti trenta giorni lavorativi, prorogabili, con atto motivato, di ulteriori trenta;

b) per i soggetti in contabilità semplificata ed i lavoratori autonomi sono previsti quindici giorni, prorogabili di ulteriori quindici in caso di motivate esigenze d'indagine.

In passato vi sono stati numerosi orientamenti contrapposti, soprattutto tra la dottrina, la giurisprudenza di merito e la prassi dell'Amministrazione finanziaria, ma la soluzione al problema può ritenersi definitivamente raggiunta con le modifiche introdotte dal D.L. n. 70/2011, atteso che l'ultimo periodo del summenzionato art. 7, c. 2, lett. c, prevede espressamente che, ai fini del controllo della durata della verifica fiscale, occorre avere riguardo esclusivamente ai giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente ispezionato.

I giudici di legittimità, infine, nel ricordare che la Procura competente al rilascio dell'autorizzazione per l'accesso in sede è quella del domicilio fiscale che coincide con quello indicato dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, respingono il ricorso condannando il contribuente ricorrente al pagamento delle spese processuali.

17 settembre 2014

Federico Gavioli