Per le verifiche fiscali i termini indicati dallo Statuto del Contribuente sono ordinatori

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 11 Marzo 2015

Il termine indicato dallo Statuto del Contribuente per la durata massima di una verifica fiscale è meramente ordinatorio: le verifiche sono valide anche se eccedono tale termine.

Con la sentenza n. 1955 del 4 febbraio 2015, **la Corte di Cassazione ha confermato la validità della verifica extra-time.**

Nel caso in questione, la società, non direttamente sottoposta a controllo, ma nei cui confronti viene esercitata la pretesa erariale sulla base delle verifica compiuta nei confronti di un soggetto terzo, contestava l'illegittimità di detta verifica fiscale nei confronti del terzo, per violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, riverberandosi gli effetti anche nei confronti della ricorrente.

La Corte, in ogni caso, al di là del caso di specie, chiude la questione, riaffermando che

> *"in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'amministrazione (cfr Cass. 5 ottobre 2012, n. 17002), fermo restando la sanzionabilità degli operatori sotto il profilo disciplinare e dell'eventuale risarcimento del danno subito dal contribuente in conseguenza della violazione di tale principio".*

Verifiche fiscali extra-time: breve nota

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Come è noto, l'art. 12 della L. n. 212/2000 (cd. Statuto del contribuente) ha introdotto una serie di previsioni normative volte a garantire i diritti del contribuente in sede di verifica, individuando, fra l'altro, dei limiti temporali per l'espletamento dell'incarico.

L'attuale dettato normativo (art. 12, c. 5, L. n. 212/2000, frutto delle modifiche apportate dall'art. 7, c. 2, lett. c, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio 2011, n. 1069), prevede che la

> *"la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio…*
>
> *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 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 i 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".*

La norma, invece, nella sua versione originaria prevedeva che

> *"La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio…".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il dettato normativo, nella vigenza dell'originaria versione, è stato e continua ad essere oggetto di un vivace dibattito1, che ha visto, sostanzialmente, due fronti opposti:

- da una parte coloro che ritengono che la disposizione abbia voluto riferirsi al limite massimo della durata della verifica;
- dall'altra parte la tesi dell'Amministrazione finanziaria, formalizzata nella circolare della G.d.F. n. 250400 del 17.8.2000 e nella circolare n. 64/E del 27.6.2001 dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il termine dei 30 giorni va calcolato sulla base degli effettivi giorni di permanenza dei verificatori (civili o militari) presso l'azienda, non conteggiando, ai fini del calcolo, i singoli contatti (i.e. per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti...), procedendo alla sospensione della verifica in tutti quei casi in cui si devono effettuare eventuali controlli di coerenza esterna (controlli incrociati), o comunque altre attività.

Sin da subito abbiamo aderito all'interpretazione assunta dalla G.D.F e dall'Agenzia delle Entrate, in quanto coerente, a nostro avviso, con il dettato legislativo (che oggi ha, di fatto, trovato conferma nelle modifiche legislative introdotte): la norma parla di permanenza e non di durata e 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.

E a queste conclusioni era giunto pure il Secit (delibera n. 42/2002) secondo cui

> *"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",*

e pertanto

"più rispondente alla lettera della norma".

La Cassazione sulla durata delle verifiche fiscali

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sul versante giurisprudenziale, la Corte di Cassazione ha più volte avuto modo di far sentire la sua voce ed interpretare il dettato normativo.

- Con la sentenza n. 14020 del 27 giugno 2011 (ud. del 25 ottobre 2010) la Corte aveva già affermato che

  "il termine fissato per il compimento di un atto deve ritenersi ordinatorio o sollecitatorio se non ne sia espressamente stabilita la perentorietà. Le norme di cui agli artt. 152 e 156 cod. proc. civ. traducono principi generali applicabili a tutti i procedimenti salvo che per essi non sia diversamente disposto o che la norma generale non possa trovare applicazione per incompatibilità".

- Con la sentenza n. 19338 del 22.9.2011 (ud. del 27.5.2011) la Corte di Cassazione, nell'escludere l'efficacia retroattiva delle norme della Statuto del contribuente, ha confermato che "alla eventuale violazione del termine di permanenza non siano ricollegate dalla legge le conseguenze (inutilizzabilità delle prove raccolte; nullità degli atti di accertamento compiuti) che ne intende trarre la parte ricorrente, come è dato agevolmente evincere dalla mancanza di una siffatta norma sanzionatoria e dalla compiuta disciplina dettata dalla legge n. 212/2000 con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione.
  In tali ipotesi - tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica - il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12, o. 4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12, co. 6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13, co. 6), richiamando gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 della presente legge (art. 13, co.9), ed ove rilevi comportamenti che determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenza negative nei loro rapporti con l'amministrazione, trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare (art. 13, co. 11)".

- Con la sentenza n. 23595 dell'11 novembre 2011 (ud. dell'8 febbraio 2011) la Corte di Cassazione aveva precisato che la norma, nel fissare agli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria il termine, regola unicamente la "permanenza" degli stessi "presso la sede del contribuente" quando "dovuta a verifiche".
  E pertanto, ai fini del calcolo del termine in questione, assume rilevanza la somma dei "giorni

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

lavorativi" di effettiva "permanenza ... presso la sede del contribuente"; il computo dello stesso … non può essere compiuto soltanto sulla base dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle operazioni di verifica, computando quindi anche quelli impiegati per verifiche eseguite al di fuori della 'sede del contribuente'".

- Con la sentenza n. 3762 del 15 febbraio 2013 (ud. 4 dicembre 2012) la Corte di Cassazione ha affermato che l'art. 12, c. 5, della L. n. 212 del 2000, "nel fissare agli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria il termine (prorogabile per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio) di trenta giorni lavorativi, regola unicamente la permanenza degli stessi presso la sede del contribuente quando dovuta a verifiche: il termine in questione, quindi, assume rilevanza solo a seguito della somma dei giorni lavorativi di effettiva permanenza presso la sede del contribuente.
  Il computo del termini, pertanto, diversamente da quanto ritenuto dai contribuenti (che si sono limitati a indicare la prima e l'ultima data del PVC), non può essere compiuto sulla base dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle operazioni di verifica, computando quindi anche quelli impiegati per verifiche eseguite al di fuori della sede del contribuente".
  Nè, prosegue la sentenza, "ha fondamento la stessa censura con riferimento al D.M. 30 dicembre 1993, art. 8, comma 6, il quale non attribuisce alcun diritto al contribuente, nè tende a tutelare un qualche interesse del medesimo, avendo esso unicamente una finalità di autorganizzazione e di coordinamento della complessiva capacità operativa dell'amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice".

- con l'Ordinanza n. 17010 del 9 luglio 2013 (ud. 27 giugno 2013) la Corte di Cassazione ha osservato "che in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso. Nè la nullità di tali atti può ricavarsi dalla 'ratio' delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga eventuale permanenza degli agenti dell'Amministrazione, come nella specie (cfr. anche Cass. Sentenze n. 17002 del 05/10/2012, n. 23595 del 11/11/2011)".

- Con la sentenza n. 26732 del 29 novembre 2013 (ud. 26 settembre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato (v. Cass. n. 17002 del 05/10/2012; id. n. 14020 del 27/06/2011), il principio già espresso secondo cui "In tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, nè la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione".

In particolare, osserva la Corte, "detto principio è stato affermato sulla base del consolidato principio generale secondo cui i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori e della constatazione che gli artt. 152 e 156 c.p.c., traducono principi generali applicabili a tutti i procedimenti, salvo che per essi non sia diversamente disposto o che la norma generale non possa trovare applicazione per incompatibilità".

- con la sentenza n.7606 del 2 aprile 2014, la Corte di Cassazione ha ribadito che " la lettura testuale di tale disposizione non consente di individuare sanzioni a carico dell'amministrazione, qualora non risultino rispettate le modalità operative ivi descritte, ed il successivo comma 6 prevede uno specifico strumento a tutela del contribuente, per cui questi nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13, senza che sia prevista alcuna ricaduta in termini di illegittimità o inutilizzabilità sull'attività verificatoria espletata".

  Pertanto, i giudici di Piazza Cavour confermano il principio, già precedentemente affermato, secondo cui "In tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla 'ratio' delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione" (C. Cass. sent. n. 17002/2012, id. C. Cass. n.26732/2013).

  È, peraltro, consolidato il principio generale, conclude la Corte, "secondo cui i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori (cfr. Cons. St., sez. 6A, 29 dicembre 2010, n.9569, e 15 dicembre 2010, n. 8931, entrambe in C.d.S., 2010, fase. 12)".

- Con la sentenza n. 11183 del 21 maggio 2014 (ud. 17 aprile 2014) la Corte di Cassazione ha confermato che in tema di tempi/durata della verifica si conteggiano i giorni di effettiva presenza

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

in azienda. Secondo l'orientamento della Corte, 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; nè, 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 (Cass. n. 23595 del 2011). Secondo il calcolo operato dal giudice d'appello, sul punto non adeguatamente censurato, 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".

- Con l'ordinanza 20 novembre 2014, n. 24690, la Corte di Cassazione ha confermato il proprio orientamento in materia di verifiche extra time: "in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla 'ratio' delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione".
  La Corte richiama il principio espresso nella sentenza n. 17002 del 5 ottobre 2012 (negli stessi termini Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14020 del 2011) e nella sentenza n. 19338 del 2011. In particolare, osserva la Corte che quest'ultima pronuncia evidenzia la rilevanza della "compiuta disciplina dettata dalla legge n. 212/2000 con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione.
  In tali ipotesi - tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica- il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12 co. 4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12 co. 6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13 co. 6),richiamando 'gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge' (art. 13 co. 9), ed ove rilevi comportamenti che 'determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenza negative nei loro rapporti con l'amministrazione', trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali 'al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare'" (art. 13 c. 11).
  Inoltre, l'argomento prospettato dalla controricorrente nella memoria illustrativa (n relazione alle modifiche apportate all'art. 12 c. 5 della legge n. 212/2000 da parte del D.L. n. 70/2011, come convertito nella legge n. 106/2011, peraltro non applicabile alla specie di causa ratione temporis), "può valere, semmai, a contraddire gli assunti di detta parte, che qui non mette conto esaminare

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

funditus per la valenza assorbente delle considerazioni contenute nella relazione: e ciò per il fatto che la locuzione "in entrambi i casi", adoperata nell'ultimo periodo della anzidetta disposizione normativa, non può che considerarsi riferita ai due casi contemplati nel comma quinto menzionato, e cioè il caso della permanenza nei locali di aziende di qualsivoglia genere ed il caso di permanenza presso "la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi".
Ciò conferma che il legislatore ha inteso precisare che il computo dei giorni lavorativi deve essere comunque effettuato secondo il criterio della "effettiva presenza".

11 marzo 2015

Gianfranco Antico

1 Sul tema sia consentito il rinvio ad ANTICO, Inutilizzabilità dei dati acquisiti nelle verifiche fiscali extra-time, n “il fisco” n. 22/2014, pag. 2162.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D