Verifica fiscale in azienda valida anche se supera i 30 giorni

di Federico Gavioli

Pubblicato il 22 Aprile 2015

Lo Statuto del contribuente dispone che la permanenza degli operatori dell'amministrazione finanziaria per 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 individuate e motivate dal dirigente dell'ufficio...

La verifica fiscale presso la sede del contribuente che si protrae oltre i termini previsti dalla legge (trenta giorni) non invalida il PVC né l'atto impositivo. A ricordarlo è la Cassazione con la sentenza 7584/15, pubblicata il 15 aprile 2014; il collegio di legittimità accoglie il ricorso dell'Erario che impugnava la sentenza sfavorevole della Commissione tributaria regionale.

Verifica fiscale extra-time | Il contenzioso

La Commissione tributaria regionale con sentenza del giugno 2008, rigettava l'appello principale proposto dall'Ufficio della Agenzia delle Entrate ed in accoglimento dell'appello incidentale proposto da una SRL, confermava la statuizione di annullamento dell'atto impositivo per vizi inerenti:

a) la illegittima acquisizione, nel corso della verifica fiscale, di documentazione extracontabile di natura "bancaria", in assenza della autorizzazione prescritta per la effettuazione di indagini bancarie;

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

b) la protrazione della verifica fiscale, dai 22 gennaio al 2 agosto 2002, in violazione del termine massimo di gg. 30 stabilito dall'art. 12, legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente);

c) la illegittima tassazione del contributo percepito dalla società ai sensi della legge n. 488/1992, in quanto nel 1999 la quota di finanziamento ricevuta dalla società era stata erogata soltanto con "decreto provvisorio";

d) l'illegittimo disconoscimento dei costi deducibili e della detrazione IVA relativamente alle spese di ristrutturazione di un immobile di proprietà di terzo ed assegnato alla società in comodato a titolo oneroso, che lo aveva quindi concesso in locazione alla Provincia.

Avverso la sentenza di appello, non notificata, l'Agenzia delle Entrate ha proposto tempestivo ricorso per cassazione.

La verifica fiscale protrattasi oltre i termini previsti dalla Statuto del Contribuente

Nella versione prima delle modifiche introdotte dal legislatore con il decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (cd. Decreto Sviluppo), l'art. 12, co. 5, dello Statuto del Contribuente prevedeva quanto segue:

> *«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. 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».*

L'art. 7, comma 2, lettera c), del «Decreto Sviluppo», dopo il secondo periodo del sopra riportato co. 5, dell'art. 12, ha aggiunto il seguente: «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

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

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».

Alla luce delle modifiche disposte dal legislatore 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:

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

Tale disposizione porta con sé una pluralità di problemi interpretativi, in parte già emersi da tempo e mai risolti definitivamente, ed in altra parte originatisi recentemente a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 70/2011. In relazione a questi ultimi, alcuni autori hanno avanzato un'ipotesi di incostituzionalità delle norme del «Decreto Sviluppo», a causa della disparità di trattamento riservata ai soggetti in contabilità semplificata rispetto a quelli in ordinaria.

Altri autori, invece, ritengono che tale tesi non pare condivisibile perché la bipartizione tra i predetti soggetti è comunque espressione di una legittima scelta discrezionale del legislatore, così come potrebbe essere quella di applicare disposizioni diverse per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, rispetto a quello d'impresa.

Con riferimento, invece, alla questione «storica» di uno dei problemi interpretativi della disposizione statutaria in oggetto, esso può essere più chiaramente esposto attraverso la formulazione del seguente quesito: il limite di durata della verifica, espresso in giorni, si riferisce a quelli di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente o deve essere inteso per giorni lavorativi consecutivi a decorrere da quello di accesso e a prescindere dalla presenza effettiva dei verificatori presso la sede del contribuente (si tratterebbe in tale ipotesi di giorni lavorativi consecutivi dall'inizio delle attività ispettive) ?

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, co. 2, lettera c), prevede espressamente che, ai fini del controllo della durata

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

della verifica fiscale, occorre avere riguardo esclusivamente ai giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente ispezionato.

Termine di permanenza degli operatori civili o militari è meramente ordinatorio: alcuni orientamenti precedenti

Prima di procedere all'analisi della sentenza in commento si ritiene utile un cenno ad alcuni importanti orientamenti giurisprudenziali precedenti.

Nella sentenza della Cassazione n.17002/2012, il contribuente, al fine di ottenere la riforma della decisione di secondo grado, chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento, basato su una verifica durata quasi due anni, quindi di gran lunga superiore sia ai limiti di durata del procedimento espressi dal D.M. 28 dicembre 1994, sia agli obblighi generali sul protrarsi del procedimento in danno del privato di cui alla norma di cui all'art. 12, co. 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212. A fronte di tale eccezione, la Corte di Cassazione ha evidenziato che, secondo un consolidato principio generale, espresso più volte dal giudice amministrativo di ultima istanza, i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come "ordinatori" e non perentori. Sempre secondo i giudici di legittimità , anche i termini stabiliti dal citato D.M. del 1994 per la conclusione dell'accertamento devono essere considerati ordinatori non emergendo affatto dal tenore normativo che essi siano dichiarati espressamente perentori dall'art. 4, co. 5 , dello stesso.

Con la sentenza n.17002/2012 i giudici di legittimità concludono, sul termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, che non può che attestarsi sulla natura meramente ordinatoria dello stesso, con la conseguenza che il suo superamento non determina alcuna conseguenza sul piano della rilevanza delle prove assunte, in quanto nessuna norma dichiara il termine perentorio, nè stabilisce la sanzione della nullità degli atti compiuti dopo il termine, e pertanto dell'accertamento.

Tale decisione è in linea con quanto affermato dalla stessa Cassazione (sent. n. 19338/2011): in quella occasione i giudici di legittimità, pur respingendo le eccezioni sollevate dal contribuente, aggiungevano che, in ordine ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante le ispezioni, il contribuente, «oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi» (art. 12, co. 4, della L. n. 212/2000) può rivolgersi al

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

Garante (art. 12, co. 6, citata fonte), organo che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13, co. 6).

La Corte di Cassazione con la sentenza 29 novembre 2013, n. 26732, ha affermato che l'accertamento è legittimo anche se l'ispezione della Guardia di Finanza presso la sede dell'impresa si è protratta oltre i termini previsti dall'articolo 12, co. 5, della legge 12 luglio 2000, n.212.

Nel caso in esame un'associazione ha impugnato un avviso di accertamento emesso a seguito di un processo verbale di constatazione con il quale erano stati recuperati a tassazione alcune voci di costo ritenuti indeducibili: l'associazione, nel ricorso, deduceva l'illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto redatto sulla base di un processo verbale non utilizzabile per violazione dell'art. 12, co.5, dello Statuto del Contribuente essendosi i verbalizzanti soffermatisi in azienda oltre trenta giorni in mancanza di formale provvedimento di proroga della verifica.

La Commissione Tributaria Provinciale, rilevato che dagli atti risultava una proroga ma che la stessa non era stata comunicata alla contribuente e ritenute fondate le eccezioni di merito, ha accolto il ricorso. L'Agenzia delle Entrate ricorreva presso la Commissione Tributaria Regionale che però rigettava il ricorso motivando la decisione rilevando che il provvedimento di proroga non era motivato, non aveva data certa, oltre ad non essere stato comunicato alla contribuente. L'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza sfavorevole, ha proposto ricorso per Cassazione.

I giudici di legittimità, nel caso in esame, ritengono fondato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate. In particolare alla luce del principio già espresso dalla Cassazione

> *"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 permanenza degli agenti dell'Amministrazione".*

In particolare 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.,

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

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. Per i giudici di legittimità, inoltre, i giudici del merito di secondo grado non si sono attenuti all'interpretazione della norma di riferimento come sopra illustrata, per cui la sentenza impugnata è stata cassata.

Va infine segnalato che la Cassazione con la sentenza n.23690, del 18 ottobre 2013, ha ricordato che "in tema di accertamento tributario, le garanzie previste dall'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, si riferiscono espressamente agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, e, quindi, sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica, ma non si estendono al terzo, a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento".

Durata della verifica fiscale: l'analisi della Cassazione

La Corte di Cassazione parte dall'analisi della norma in questione e cioè la disposizione contenuta nel comma 5, dell'articolo 12, della legge che dispone 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.*
>
> *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" .*

I giudici di legittimità osservano che , come si evince dalla lettura della norma,

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

> *"il legislatore non ha previsto, in caso di superamento del termine di durata delle operazioni di verifica, una norma sanzionatoria che renda invalidi gli atti compiuti o un'invalidità derivata dell'atto impositivo, e tanto meno ha previsto, in conseguenza della scadenza del termine, la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo dell'Amministrazione finanziaria".*

In questi casi il contribuente può rivolgersi al Garante che, in seguito alla segnalazione, può richiamare gli uffici al rispetto delle previsioni di legge.

La Cassazione fa chiarezza anche sui commi 5 e 7 della legge che possono sembrare analoghi e invece presentano un

> *"differente rilevanza degli interessi presi in considerazione dalle disposizioni dei commi che giustifica razionalmente, peraltro, la scelta del legislatore di non ricollegare alla violazione del termine del permanenza nei locali la sanzione di invalidità dell'atto impositivo, non incidendo la violazione della durata della verifica su diritti costituzionalmente tutelati riferibili al contribuente, in quanto l'articolo 12 della legge citata, che limita il potere dei verificatori di stazionare o ritornare presso la sede del contribuente, pone a garanzia di quest'ultimo una regola non immediatamente desumibile dalle norme costituzionali".*

Le conclusioni

I giudici di legittimità osservano che la permanenza degli addetti alla verifica fiscale nei locali oltre i termini indicati nell'articolo 12, comma 5 dello Statuto del contribuente, non preclude l'utilizzo dei documenti, delle informazioni e degli altri elementi probatori, acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini, che possono essere bene posti a fondamento della pretesa fiscale. La valutazione della commissione regionale, pertanto, è errata per aver riconosciuto "il vizio di nullità della mera protrazione della verifica oltre i termini previsti, senza nemmeno accertare nel concreto se, alla denunciata violazione del termine, corrispondesse nel caso concreto la effettiva permanenza dei verificatori nei locali della impresa nel periodo ovvero se tale periodo dovesse invece essere riferito alla complessiva attività d'indagine svolta anche al di fuori dei locali della impresa dagli agenti della guardia di finanza".

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

La Corte suprema accoglie il ricorso del fisco e cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti.

22 aprile 2015

Federico Gavioli

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