

L'ATTIVITA' DI VERIFICA ESTERNA

Effettive esigenze di controllo sul luogo

di Francesco Buetto

La tutela del contribuente raggiunto da un controllo tributario trova nell'art. 12 dello Statuto del contribuente (L. n.212/2000) le previsioni normative poste a garanzia dell'operato dei verificatori, che fissa in maniera precisa e puntuale i diritti del contribuente.

Riportiamo, in un quadro sinottico, il dettato normativo di riferimento in ordine alle effettive esigenze di indagine esterna, oggetto, peraltro, di recente esame da parte della Corte di Cassazione, con la sentenza n.28390/2013.

Statuto del contribuente
Forme di tutela e garanzia del contribuente

Norma	Principio
Art. 12, c. 1, L. n. 212/2000	Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.
Art. 12, c. 2, L. n. 212/2000	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, c. 2, L. n. 212/2000	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, c. 3, L. n. 212/2000	Diritto di richiedere che l'esame della documentazione possa avvenire presso gli uffici finanziari o presso il professionista che lo assiste.

Art. 12, c. 4, L. n. 212/2000 Diritto (anche del professionista che eventualmente lo assiste) di far verbalizzare nel processo verbale di constatazione osservazioni in ordine ai rilievi effettuati dai verbalizzanti.

Il Se.C.I.T., nella relazione del 30.9.2002 (delibera n. 42/2002), ha affermato che *“fra le norme a più alto contenuto innovativo assumono particolare rilevanza quelle sancite nell’art. 12, non già per le disposizioni immediatamente operative che ricalcano prassi e modalità esecutive in gran parte attuate dagli organi addetti ai controlli anche prima dell’emanazione dello Statuto del contribuente, ma 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”*.

Sul significato di *“effettive esigenze”* soccorre la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17.9.2000, secondo cui le stesse ricorrono in tutti i casi in cui l’intervento ispettivo implichi la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile, e impongano l’effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente, come nei casi di: riscontro dell’esistenza e della qualità dei beni strumentali ammortizzabili; quantificazione delle giacenze di magazzino; controlli di cassa; identificazione dei lavoratori dipendenti; effettuazione di ogni altro riscontro della gestione ispezionata; controllo del consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione; controllo della resa lavorativa media del personale impiegato; acquisizione dei listini prezzi; calcolo dei consumi di materiali necessari ai processi produttivi; rilevazione dei dati strutturali posti a base degli studi di settore; ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione, in via induttiva, dell’effettiva dimensione dell’attività economica oggetto di controllo.

Il pronunciamento della Cassazione: sentenza n.28390/2013

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.28390 del 19 dicembre 2013 (ud. 5 novembre 2013), ha affermato che le disposizioni dell’art. 12, cc. 1 e 3, della L. n. 212/2000, *“non sono affatto volte a garantire la instaurazione del contraddittorio anticipato e l’esercizio dei diritti di difesa (a tale funzione assolvendo invece le disposizioni dell’art. 12 relative: al comma 2, che attribuisce al contribuente il diritto di essere informato sulle ragioni dell’accertamento e di farsi assistere da un professionista; al comma 4, che riconosce al contribuente di formulare*

osservazioni e rilievi nel corso della verifica; al comma 7 che garantisce il contraddittorio post-verifica), quanto piuttosto a definire un'equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti attinenti alle concrete modalità di espletamento della verifica, da un lato garantendo la necessaria efficacia all'attività ispettiva dell'Ufficio e dall'altro assicurando la tutela dei diritti riconosciuti dall'ordinamento al contribuente sia come persona sia come soggetto economico. Ed infatti la disposizione del comma 1, è volta a regolare il luogo e gli orari dell'attività di verifica allo scopo di ridurre al minimo gli ostacoli alla normale prosecuzione dell'attività imprenditoriale: a tal fine è richiesto che l'accesso nei locali destinati all'attività economica debba essere limitato a quei casi in cui si diano 'esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo' (ad esempio quando occorra procedere alle ricerche della documentazione contabile o extracontabile ovvero a misurazioni od altre rilevazioni materiali - sulle merci, sui semilavorati, sulle attrezzature di lavorazione, sulle fasi di produzioni, ecc. possibili soltanto in loco) e che le verifiche - salvi casi eccezionali - vengano svolte durante l'orario di apertura o di normale esercizio del locale commerciale, dello stabilimento agricolo o industriale, dello studio professionale od artigianale. Pertanto la disposizione, diversamente da quanto ipotizzato dalla parte ricorrente, non ha nulla a che vedere con la esigenza di assicurare la garanzia del contraddittorio, essendo invece dettata al dichiarato scopo di 'arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività ... nonchè alle relazioni commerciali o professionali del contribuente' (L. n. 212 del 2000, art.12, comma 1)".

Allo stesso modo, "la disposizione dell'art. 12, comma 3, costituisce un corollario del principio affermato nel primo comma, in quanto anch'essa mira ad arrecare al contribuente il minor pregiudizio possibile derivante dall'esecuzione dei controlli, essendo previsto che, una volta soddisfatte o venute meno le esigenze connesse alla verifica da condursi in loco, la verifica possa proseguire, su richiesta del contribuente, 'nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta' (L. n. 212 del 2000, art.12, comma 3)".

Per la Corte, da un lato risultano "pienamente legittimati i verificatori a predisporre discrezionalmente le modalità di svolgimento della propria attività secondo le esigenze che realizzino gli obiettivi delle indagini e delle ricerche, con il limite di evitare quanto più possibile di occupare o prolungare la occupazione dei locali in cui si svolge l'attività imprenditoriale o professionale e, dunque, ben potendo anche rinunciare ad accedere nei predetti locali (ed anzi dovendo

astenersi dall'accedervi in assenza di 'esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo'); dall'altro, corrispondentemente, difetta alcun interesse del contribuente, tutelato dalle predette disposizioni, a lamentare violazioni delle modalità di svolgimento della verifica, nei casi in cui questa venga svolta in luogo diverso (ufficio dei verificatori; studio del professionista che assiste il contribuente) da quello della sede dell'attività economica (la disposizione normativa non attribuisce, infatti, al contribuente alcun diritto a pretendere che la verifica debba continuare ad essere svolta presso la sede della società)".

Per la Corte, tuttavia, al di là del caso in questione, si può porre la questione “*della configurabilità di una nullità virtuale dell'atto impositivo emanato, in caso di violazione della L. n. 212 del 2000, art.12, comma 1 e 3, atteso che una violazione - sanzionabile a pena di nullità - potrebbe in ipotesi ravvisarsi solo nel caso in cui i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione in loco ... ma non anche nel caso inverso in cui la verifica sia stata condotta in luoghi diversi...*”.

Inoltre, “*l'attuazione della garanzia del contraddittorio anticipato non richiede affatto la presenza fisica continua della parte accanto ai verbalizzanti (non è dato rilevare da alcuna delle disposizioni della L. n. 212 del 2000, art.12, una siffatta prescrizione), quanto piuttosto la concreta possibilità per la parte di esaminare rispondere ai rilievi ed alle contestazioni che i verbalizzanti vengono a formulare durante il progredire della verifica fiscale, e ciò nella specie risulta pienamente realizzato attraverso la sottoposizione alla parte dei verbali giornalieri delle operazioni, non risultando in contrario dimostrato e neppure allegato dalla parte ricorrente che tale 'modus procedendi' avrebbe impedito alla società verificata di fare annotare a verbale eventuali critiche od osservazioni o di fornire eventuali prove documentali a suo favore”.*

17 febbraio 2014

Francesco Buetto