

L'ATTIVITA' DI VERIFICA ESTERNA Effettive esigenze di controllo sul luogo

di Francesco Buetto

Con la sentenza n. 28390 del 19 dicembre 2013 (ud. 5 novembre 2013) la Corte di Cassazione ha affrontato delle rilevanti problematiche in materia attività di verifica esterna.

Il caso

L'attività di verifica, dapprima iniziata presso l'ufficio del consulente della impresa (non essendo stato possibile accedere presso i locali della società in assenza dell'amministratore e di altro personale), è poi proseguita presso gli uffici della Agenzia delle Entrate.

I principi espressi nella sentenza

Per la Suprema Corte di Cassazione le disposizioni dell'art. 12, cc. 1 e 3, L. n. 212/2000, asseritamente inosservate dai verbalizzanti, *“non sono affatto volte a garantire la instaurazione del contraddittorio anticipato e l'esercizio dei diritti di difesa..., 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”*.

La disposizione, quindi, “*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)*”.

Prosegue la Corte affermando che, allo stesso modo, la disposizione dell'art. 12, c. 3, L. n. 212/2000, “*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)*”.

L'esame delle predette disposizioni conducono la Corte a trarre conclusioni “*diametralmente opposte a quelle che la società pone a fondamento della censura, da un lato, risultando 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)”.

Osserva la Corte che “*tale conclusione se, da un lato, viene a privare di rilevanza, con riferimento al caso sottoposto all'esame di questa Corte..., 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 (ipotesi che non ricorre nel caso di specie, avendo rilevato i Giudici territoriali che dal PV del 16.4.2008 risultava che alcuna verifica era stata compiuta presso la sede della società poichè 'presso la sede sociale non c'era nessuno e l'Amministratore ha la residenza in altra città...') ma non anche nel caso inverso in cui la verifica sia stata condotta in luoghi diversi (come in concreto si è verificato, essendosi svolti gli accertamenti presso lo studio professionale del consulente, ove erano custodite le scritture contabili della impresa, e poi presso gli uffici finanziari), dall'altro lato viene a travolgere nella stessa sorte anche il primo motivo di ricorso, essendo questo a sua volta fondato sul medesimo erroneo presupposto del 'vulnus' che sarebbe stato arrecato alla garanzia del contraddittorio dallo 'spostamento della verifica dalla sede naturale'".

In ordine alla presunta lesione del "principio del contraddittorio anticipato", osserva il Collegio che il motivo di palesa comunque infondato. "I Giudici di merito hanno accertato, infatti, che le operazioni di verifica si sono svolte in presenza dell'amministratore della società..., ovvero di persona dalla stessa delegata, e che i verbali giornalieri delle operazioni, sottoposti all'esame della contribuente, sono stati sottoscritti senza apposizione di riserve od altre osservazioni. Dagli stralci dei verbali giornalieri riprodotti nel ricorso e nel controricorso risulta, inoltre, che nel corso delle operazioni vi era interlocuzione continua con la parte, chiamata più volte ad esibire documenti. A fronte di tale accertamento in fatto la società ricorrente sembrerebbe voler opporre che lo svolgimento delle operazioni presso i locali degli Uffici finanziari aveva impedito alla parte di presenziare costantemente alla verifica (ricorso pag. 45 e 46). Orbene, indipendentemente dal superiore e dirimente rilievo di inammissibilità della censura, la critica rivolta alla sentenza appare del tutto infondata in quanto 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 e 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”.

Breve nota

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.

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.

Con la sentenza n.28390/2013 che si annota la Corte, in estrema sintesi, ha affermato i seguenti principi.

- Le disposizioni dell'art. 12, cc. 1 e 3, della L. n. 212/2000, non sono volte a garantire l'instaurazione del contraddittorio anticipato e l'esercizio dei diritti di difesa quanto piuttosto a definire le concrete modalità di espletamento della verifica. In particolare, il 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; mentre, il comma 3 mira ad arrecare al contribuente il minor pregiudizio possibile prevedendo 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)”*.

- 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 assenza 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.
- L'attuazione della garanzia del contraddittorio anticipato non richiede affatto la presenza fisica continua della parte accanto ai verbalizzanti quanto piuttosto la concreta possibilità per la parte di esaminare e rispondere ai rilievi ed alle contestazioni che i verbalizzanti vengono a formulare durante il progredire della verifica fiscale.

6 giugno 2014

Francesco Buetto