

Le fasi della verifica fiscale

FASI DELLA VERIFICA PRESSO IL CONTRIBUENTE

- ⇒ ACCESSO PRESSO IL CONTRIBUENTE
- ⇒ PRESENTAZIONE DEI VERIFICATORI
- ⇒ INFORMAZIONI DELLE RAGIONI DELLA VERIFICA
- ⇒ ESIBIZIONE DEI DOCUMENTI
- ⇒ LUOGO DI ESECUZIONE E SVOLGIMENTO DELLA VERIFICA
- ⇒ OSSERVAZIONI E RILIEVI DEL CONTRIBUENTE
- ⇒ DURATA DELLA VERIFICA
- ⇒ INTERVENTO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
- ⇒ DEDUZIONI PER GLI UFFICI IMPOSITORI

1. Accesso presso il contribuente

I poteri possono essere esercitati:

- ⇒ **con accesso** (cioè con l'intervento diretto presso i locali del contribuente);
- ⇒ **senza accesso** (si concretizzano nel richiedere l'esibizione di documenti o la comunicazione di dati e notizie).

Presupposti dell'accesso

Gli accessi presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo devono:

- ⇒ essere motivati da esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo;
- ⇒ svolgersi durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività;
- ⇒ salvo casi eccezionali ed urgenti, adeguatamente documentati;
- ⇒ svolgersi con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile;
- ⇒ allo svolgimento dell'attività e alle relazioni commerciali e professionali.

ESIGENZE EFFETTIVE DI INDAGINE E CONTROLLO SUL LUOGO

Le verifiche sul luogo sono effettuate solo per procedere a ricerche di documentazione contabile ed extracontabile ovvero rilevamenti che possono eseguirsi esclusivamente presso il contribuente mediante:

- ⇒ **verificazioni dirette**: riscontri della gestione ispezionata avendo quali punti di riferimento e confronto, da un lato, i documenti e le scritture contabili e, dall'altro, la realtà di fatto dell'impresa;
- ⇒ **altre rilevazioni**: ogni riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto del controllo.

Nei casi in cui non siano necessarie le verificazioni dirette, le finalità ispettive dovranno essere perseguite facendo ricorso agli altri poteri istruttori conferiti dalle leggi d'imposta:

- ⇒ convocazione in ufficio;
- ⇒ invio di questionari;
- ⇒ richieste agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, ecc.

Nel verbale di verifica del primo giorno devono risultare:

- ⇒ le effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, che giustificano l'accesso;
- ⇒ gli eventuali motivi di "eccezionalità ed urgenza", che giustificano gli interventi fuori dagli orari di esercizio dell'attività.

Accesso breve con preavviso telefonico

Gli uffici concordano con il contribuente la data dell'intervento presso la sede d'impresa, soprattutto nel caso di controlli:

- ⇒ di durata pari ad un giorno;
- ⇒ finalizzati al controllo di uno specifico e limitato atto di gestione.

2. Presentazione dei verificatori

I verificatori, subito dopo l'accesso, devono:

- ⇒ esibire le tessere personali di riconoscimento;
- ⇒ consegnare al contribuente copia del foglio di servizio contenente l'ordine circostanziato dell'operazione da sviluppare (verifica generale, parziale o controllo);
- ⇒ comunicare al contribuente lo scopo della visita, invitandolo ad esibire tutti i registri, libri e documenti che è tenuto a porre a disposizione degli organi di controllo;
- ⇒ comunicare la tipologia della **fonte di innesco** della verifica.

Le fonti d'innesco si distinguono in relazione al tipo di verifica posta in essere:

- ⇒ **VERIFICA CENTRALIZZATA:**
 - soggetti di rilevanti dimensioni;
 - collaborazione INPS e Min. Lavoro;
 - specifiche direttive Ministro;
 - mutua assistenza amministrativa;
- ⇒ **VERIFICA D'INIZIATIVA:** attività informativa autonoma o richieste altri Uffici.

3. Informazione delle ragioni della verifica

La Guardia di Finanza prescrive ai militari operanti di informare il contribuente in relazione alle ragioni che hanno giustificato l'intervento, con riferimento a:

- ⇒ il potere-dovere dell'Amministrazione Finanziaria di controllare l'adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti, senza particolari condizioni o vincoli;
- ⇒ l'adempimento dei compiti istituzionali assegnati agli organi di polizia tributaria per l'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie.

Le informazioni devono essere fornite senza violare l'obbligo del **segreto d'ufficio** (articolo 66 del D.P.R. 633/1972 e articolo 68 del D.P.R. 600/1973) sulle notizie circa la potenziale "pericolosità fiscale" del contribuente, acquisite prima dell'inizio della verifica.

Il contribuente deve essere informato:

- ⇒ delle ragioni che l'abbiano giustificata,
- ⇒ dell'**oggetto** che la riguarda,

In relazione all'oggetto dell'attività, la verifica può essere:

- ⇒ **GENERALE** ai fini delle II.DD., dell'IVA e degli altri tributi per un determinato numero di anni;
- ⇒ **PARZIALE** relativa al corretto adempimento delle prescrizioni in materia di II.DD. per uno anno specifico;
- ⇒ **CONTROLLO** finalizzato a verificare la corretta applicazione della normativa IVA, per uno specifico atto di gestione.

- ⇒ della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria,
- ⇒ dei diritti che gli devono essere riconosciuti,
- ⇒ degli obblighi cui è soggetto.

4. Esibizione dei documenti

All'atto dell'accesso ci sono alcuni **documenti**, attinenti l'attività d'impresa, che devono essere esibiti. Sono:

- ⇒ i libri
- ⇒ i registri
- ⇒ le scritture
- ⇒ i documenti.

Nel caso in cui questi documenti si trovino presso **altri soggetti**, deve essere rilasciata apposita attestazione.

Rifiuto dell'esibizione dei documenti

Le conseguenze che si profilano nel caso in cui il contribuente si rifiuti di esibire la documentazione richiesta o impedisca l'ispezione, sono:

- ⇒ i libri, i registri, le scritture ed i documenti non potranno essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa;
- ⇒ si determina l'applicabilità di specifiche sanzioni amministrative;
- ⇒ l'Amministrazione Finanziaria può essere legittimata alla determinazione induttiva del reddito e dell'IVA.

Scritture contabili presso terzi

L'esibizione dell'attestazione:

- ⇒ consente all'imprenditore di non essere in alcun caso considerato autore della violazione ai fini sanzionatori, per mancata esibizione delle scritture;
- ⇒ obbliga i verificatori a recarsi presso il tenentario (senza peraltro poter procedere presso quest'ultimo ad attività di ricerca).

5. Luogo di esecuzione e svolgimento della verifica

L'esame dei documenti amministrativi e contabili, su richiesta del soggetto controllato, può essere effettuato:

⇒ nell'ufficio dei verificatori;

⇒ presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

È una decisione insindacabile del contribuente che gli consente di ridurre al minimo i disagi che l'azione ispettiva può creare all'attività economica esercitata.

ARTICOLAZIONE DEL CONTROLLO

CONTROLLI FORMALI

I controlli si articolano secondo il seguente schema di massima:

⇒ regolare istituzione e conservazione di registri e documenti;

⇒ adempimento di altri obblighi come la corretta tenuta delle scritture contabili o l'esatta formazione dei documenti (es. fatture e altri).

CONTROLLI SOSTANZIALI

I controlli sostanziali si estrinsecano in:

⇒ controlli di **coerenza interna**:

- riconciliazione delle fatture con le registrazioni effettuate dal contribuente;
- riconciliazione delle registrazioni con le liquidazioni periodiche;
- incrocio dei dati emergenti da conti e sotto conti con le relative voci di bilancio;
- riconciliazione dei dati esposti in bilancio con quelli rilevabili dalle dichiarazioni;

⇒ controlli di **coerenza esterna**; questi controlli:

- hanno come oggetto ogni elemento della realtà esterna all'apparato contabile del soggetto ispezionato che in esso tuttavia trova direttamente o indirettamente rappresentazione o traccia;
- sono finalizzati esclusivamente a verificare la corrispondenza delle risultanze emergenti dall'apparato contabile del soggetto ispezionato con la realtà che in esso trova rappresentazione o traccia;
- sono svolto attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale presso terzi soggetti (c.d. "controlli incrociati") e di tutti gli altri poteri conferiti dalla legge.

⇒ controlli sulla esatta interpretazione ed applicazione della normativa tributaria; questi controlli:

- hanno per oggetto le norme tributarie applicate dal contribuente nell'esercizio delle attività rilevanti sotto il profilo fiscale;
- sono finalizzati ad appurare la fondatezza dell'iter interpretativo seguito dal contribuente nel dare applicazione alla normativa tributaria;
- sono svolti fondamentalmente attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale.

Controlli diretti

Sono i controlli finalizzati al riscontro di situazioni di fatto (quantificazione delle giacenze, esistenza e la tipologia dei beni ammortizzabili, controllo di cassa).

Controlli indiretti

Sono i controlli finalizzati alla ricostruzione di determinate circostanze sulla base della misurazione di elementi aziendali significativi (materie impiegate nella produzione, energia consumata, ecc.)

Utilizzo delle presunzioni

Per individuare l'evasione fiscale, talvolta la norma di legge riconnette un fatto ignoto (l'evasione) ad un fatto noto, sulla base di regole di esperienza comune.

È il caso, ad esempio, della presunzione di cessione "in nero" delle merci qualora le non vengano rinvenute presso la sede del contribuente (e, all'inverso, di acquisto "in nero" nel caso in cui vengano individuate merci non presenti in contabilità) o della presunzione di ricavi e costi "in nero" corrispondenti alle movimentazioni bancarie non giustificate dalle scritture contabili.

6. Osservazioni e rilievi del contribuente

Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista che lo assiste deve darsi atto nel **processo verbale** delle operazioni di verifica.

Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente.

Il diritto del contribuente di far risultare a verbale osservazioni e rilievi può riguardare anche la legittimità del comportamento dei verificatori.

Il processo verbale deve contenere:

- ⇒ le valutazioni e deduzioni del responsabile di servizio;
- ⇒ forme espressive comprensibili anche per i contribuenti sforniti di specifiche conoscenze in materia tributaria.

7. Durata della verifica

La **permanenza** presso il contribuente:

- ⇒ non può superare i 30 giorni lavorativi;
- ⇒ è prorogabile per altri 30 giorni, nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio.

Lo scopo della disposizione è quello di ridurre al minimo il disagio che l'azione ispettiva può arrecare all'esercizio dell'attività svolta.

Per **giorni di permanenza** si intendono le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente (non anche per singoli contatti).

Inoltre gli operatori possono ritornare nella sede di attività del contribuente:

- ⇒ per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dopo la conclusione delle operazioni di verifica;
- ⇒ per specifiche ragioni, previo assenso motivato.

Sospensione dell'attività ispettiva

Il prolungamento nei tempi di verifica fiscale comporta alcuni disagi, come ad esempio:

- ⇒ la presenza dei verificatori presso la propria sede;
- ⇒ l'indisponibilità delle scritture contabili (in assenza dei verificatori sono inaccessibili);
- ⇒ l'indisponibilità di locali aziendali destinati a "luogo di svolgimento della verifica", ecc.

È utile richiedere nel processo verbale di verifica:

- ⇒ di essere informati preventivamente nel caso di sospensione dell'attività;
- ⇒ che, in caso di sospensione prolungata, la verifica prosegua presso gli uffici dei verificatori.

8. Intervento del garante del contribuente

I Poteri del Garante si concretizzano in:

- ⇒ funzioni sollecitatorie;
- ⇒ richieste documentali o di informazioni;
- ⇒ richiamo all'applicazione di disposizioni.

9. Deduzioni per gli uffici impositori

Il contribuente può comunicare, entro **60 giorni** dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, osservazioni e richieste per gli uffici impositori.

In tal modo, il responsabile dell'avviso di accertamento ha conoscenza:

- ⇒ delle tesi accusatorie dell'organo che ha eseguito la verifica;
- ⇒ delle deduzioni difensive del contribuente interessato.

Il contribuente non è costretto a tutelare le proprie ragioni necessariamente di fronte agli organi della giustizia tributaria (evitando il danno del preventivo esborso di parte di un debito da lui non riconosciuto).

IL CODICE DI COMPORTAMENTO DEL PERSONALE ADDETTO ALLE VERIFICHE

L'articolo 15 dello Statuto del contribuente prevede un codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche.

La Guardia di Finanza ha emanato, al riguardo, diverse disposizioni (Circolare n.1/1998; Circolare n. 250400/2000; Circolare n. 98000/2002).

I militari devono ...

- ⇒ consegnare al contribuente una copia del foglio di servizio, che come documento generatore della volontà di controllo della P.A. dovrà recare gli articoli di legge riferiti ai D.P.R. 633/1972, D.P.R. 600/1973 e alla Legge 4/1929 in materia di poteri dell'Amministrazione Finanziaria;
- ⇒ invitare il contribuente a prendere nota dei nominativi dei militari operanti, comunicando nel contempo allo stesso lo scopo della visita e la necessaria esigenza di visionare i libri ed i registri, la cui tenuta è obbligatoria per legge. Il tutto dovrà essere formalizzato nel verbale di verifica.

I contribuenti possono ...

- ⇒ farsi assistere personalmente o mediante un proprio delegato all'esecuzione di esperimenti tecnici effettuati dai verificatori e chiedere che vengano verbalizzate eventuali contro deduzioni;
- ⇒ in caso di estensione della verifica ad altre annualità, è possibile eccepire l'estensione laddove il contribuente e per esso il professionista vagliano l'effettiva inopportunità dell'azione o in caso rappresenti un aggravio per l'azienda verificata. Ciò potrà risultare nel verbale di verifica redatto in sede di apertura dell'ispezione;
- ⇒ verificare che i militari operanti siano in possesso di un ulteriore ordine di accesso che integri quello precedente. Tale necessità si inquadra in quella di motivare gli atti che il Corpo della Guardia di Finanza produce, motivazione che era già presupposto del dettato normativo dell'articolo 3 della Legge 241/1990;
- ⇒ verificare nella fase preliminare o in quella successiva alla verifica, ovvero in sede contenziosa, l'effettiva esistenza di c.d. "presupposto di fatto" che si sostanzia nella disamina di tutti quei supporti fattuali che sono stati individuati a base del verbale. "Le ragioni giuridiche" non possono esaurirsi in un semplice richiamo delle norme ritenute violate dal contribuente, ma devono sostanziarsi nell'applicazione delle stesse al caso concreto, al fine di individuare con precisione quale debba ritenersi la qualificazione giuridica più idonea da adattare al comportamento del contribuente.

Dove ...

I controlli devono essere effettuati presso la sede o presso lo studio professionale che assiste il contribuente in parola.

Naturalmente, dovrà essere la parte ad accondiscendere a che i militari della Guardia di Finanza permangano presso l'azienda per il tempo necessario all'esecuzione della verifica. Questo periodo non può superare i 30 giorni e non dovrà confondersi il concetto di permanenza con quello di effettiva durata del controllo.