

## Le novità in materia di verifiche fiscali

di A. R. Ciarcia

La verifica fiscale è una indagine di polizia amministrativa finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie, nonché a qualificare e quantificare la capacità contributiva effettivamente manifestata dal soggetto che ad essa viene sottoposto, così come stabilito dalle leggi tributarie sostanziali.

Quattro sono le tipologie di verifiche fiscali: verifiche generali, che consistono in un approfondito esame degli aspetti salienti della posizione fiscale del soggetto in relazione ai principali tributi; verifiche parziali, che sono controlli finalizzati alla determinazione delle basi imponibili di uno o più tributi, mediante la revisione approfondita, in tutto o in parte, degli adempimenti agli obblighi di fatturazione, contabilizzazione, versamento e dichiarazione; verifiche specifiche, che riguardano singoli atti di gestione ovvero un complesso di atti di gestione con caratteristiche di omogeneità sotto il profilo fiscale, giuridico ed economico, riferiti a rapporti intercorsi con clienti e fornitori nominativamente individuati; accessi brevi, che consistono in controlli degli obblighi strumentali e in rilevazione dei dati ai fini dell'applicazione degli studi di settore nonché per controlli sulle condizioni per beneficiare di agevolazioni tributarie.

La verifica, insieme all'accesso e all'ispezione(1), rientra nell'ambito dei poteri istruttori attribuiti all'Amministrazione finanziaria.

Tali poteri rispondono ad una finalità prettamente conoscitiva, in quanto permettono all'Amministrazione finanziaria di acquisire consapevolezza dei fatti economici che siano giuridicamente rilevanti per l'applicazione dei tributi. L'Amministrazione, infatti, si trova in una posizione di estraneità rispetto alle condotte tenute dai contribuenti e dichiarate al Fisco, per cui le potestà autoritative di controllo si rendono necessarie a riequilibrare ed a controbilanciare la situazione di inferiorità conoscitiva del titolare dell'interesse erariale(2).

L'istituto della verifica ha subito negli ultimi anni sostanziali modifiche, in primo luogo con l'approvazione della legge n. 212 del 27 luglio 2000, lo Statuto dei diritti del contribuente(3), che segna il passaggio ad un Fisco più equo e ad una maggiore collaborazione tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente(4). L'importanza del rispetto delle norme in esso contenute risulta evidente dal fatto che si è ritenuto opportuno fornire ai verificatori facenti parte del corpo della Guardia di Finanza specifiche istruzioni al riguardo(5), facendo seguito ad altro documento emanato immediatamente dopo la promulgazione dello Statuto(6).

L'articolo 12 dello Statuto, rubricato "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche", impone ai verificatori obblighi e doveri i quali non possono essere manifestati che al momento della presentazione della polizia tributaria dinanzi al contribuente(7).

Tra i diritti riconosciuti al contribuente vi è, in primo luogo, che tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso la sede del contribuente possono essere effettuati esclusivamente in presenza di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo(8), nonché, salvo i casi eccezionali ed urgenti opportunamente documentati, durante l'orario 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(9).

I verificatori, inoltre, sono tenuti a informare il contribuente circa le ragioni del controllo (comma 2°)(10). Tale disposizione è un'importante forma di tutela del contribuente che potrebbe addurre un difetto di legittimità del controllo sia in relazione ai criteri di scelta e selezione del contribuente sottoposto a verifica, sia in relazione alla scarsa informazione allo stesso resa.

Il comma 2° deve essere inteso come il diritto del cittadino – contribuente ad avere notizia sin dall'inizio della verifica delle chiare motivazioni circa l'interesse conoscitivo del Fisco ad esaminare la sua posizione tributaria, al fine di dare effettiva attuazione al principio della reciproca collaborazione e della buona fede sanciti dallo Statuto.

Fra i diritti che ora assumono veste di norme di rango primario, benché già costantemente praticate dalla prassi, esiste la possibilità per il contribuente (e a sua richiesta) di farsi assistere nelle operazioni di controllo da un professionista e di farle svolgere presso lo studio di

quest'ultimo oltre la possibilità di svolgerle presso l'ufficio dei verificatori(11).

Il comma 5, poi, garantisce sulla durata della permanenza dei verificatori nei locali del contribuente, durata che viene fissata, in modo perentorio, in trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni.

Al fine di dare attuazione al principio della reciproca collaborazione e della buona fede sancito dallo Statuto del contribuente è stata emanata, nel 2001, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 64/E in materia di programmazione di attività di controllo, secondo la quale, sulla scia di quanto già avviene in gran parte degli altri Stati(12) e per i soggetti di grandi dimensioni, è espressamente prevista la possibilità che il contribuente venga avvisato prima che il controllo abbia inizio(13). In tal modo l'avviso preventivo permetterà l'attenuazione degli effetti distorsivi del rapporto Fisco-contribuente, causati spesso dalla diffidenza del cittadino nei confronti degli organi di controllo e dunque di migliorare il rapporto di collaborazione fra le due parti in causa, con il vantaggio della maggior trasparenza della macchina amministrativa, nonché quello di permettere al contribuente di predisporre gli atti e i documenti da sottoporre alla verifica e di provvedere in tempo utile ad avvalersi dell'assistenza tecnica(14).

Occorre, però, tener presente che dal 2002 i soggetti di medie (volume d'affari superiore ai 5.164.569 euro) e grandi dimensioni (volume d'affari superiore ai 25.822.845 euro) subiscono obbligatoriamente ispezioni e verifiche, rispettivamente ogni 2 e 4 anni (art. 42, comma 1, della legge del 23 dicembre 2000, n. 388)(15).

La legge n. 388/2000 lega testualmente i nuovi controlli periodici al "potenziamento dell'amministrazione finanziaria nei limiti delle forze disponibili".

Una mano all'amministrazione arriva dagli studi di settore(16): il funzionamento a pieno regime di meccanismi di verifica più flessibili per i contribuenti di minori dimensioni consentirà, infatti, di ripartire differentemente le risorse a disposizione, concentrando, in tal modo, più forze sui contribuenti di maggior rilievo(17).

Le informazioni raccolte con gli studi di settore, oltre a far emergere le posizioni dei contribuenti che si sono discostati dai valori medi di riferimento (cosiddetti incoerenti) si configurano, altresì, come un efficace strumento di conoscenza per l'attività di contrasto dell'evasione che conduce la polizia tributaria(18).

L'entrata a regime di questo strumento che interessa l'intera platea dei contribuenti con volume d'affari fino a 5.164.569 euro, consente, in termini di pianificazione delle verifiche, di limitare l'attività ispettiva soltanto a quei soggetti che, appunto, si sono discostati in maniera più o meno sensibile dai risultati economici attesi, garantendo, quindi, un considerevole recupero di risorse operative che potranno essere reimpiegate in attività di controllo sostanziale, sempre più penetranti, nei confronti dei contribuenti di medie e grandi dimensioni.

Infine, la legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge Finanziaria 2003), ha previsto il "condono" e, sebbene le disposizioni normative hanno interessato principalmente risvolti applicativi valutati soprattutto dall'angolo visuale del contribuente, tuttavia hanno inciso in modo significativo nello svolgimento dell'attività ispettiva e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, le disposizioni recate, in particolare, dagli artt. 7 e 9 della legge e successive modifiche, hanno determinato, quali cause ostative all'accertamento, un parziale arresto nell'attività degli organi ispettivi al verificarsi dell'adesione, da parte del contribuente, ad una delle sanatorie sopra citate, con differenziazioni a seconda della tipologia concretamente adottata(19).

L'adesione al cd. Concordato per gli anni pregressi, articolo 7, provoca l'inibizione di controlli e verifiche, limitatamente alle attività oggetto di definizione, da parte degli organi ispettivi; quindi coloro che hanno aderito a tale sanatoria non potranno essere oggetto di accessi, ispezioni e verifiche sia in materia di imposte dirette e assimilate che di Iva, di notifica di questionari, inviti a comparire, richieste di dati e documenti(20), mentre l'utilizzo del cd. Condono tombale, articolo 9, comporta la preclusione di ogni accertamento tributario; in caso di accesso, ispezione o verifica il soggetto che ha presentato la dichiarazione riservata può opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi, estintivi e di esclusione dalla punibilità, mostrando la dichiarazione presentata(21).

A tal proposito, con nota del 29 gennaio 2003, la Direzione centrale

dell'accertamento ha disposto la sospensione, nei primi mesi del 2003, dell'attività di verifica compiuta dall'Agenzia delle Entrate nel caso in cui il contribuente interessato dal singolo intervento abbia manifestato l'intenzione di avvalersi degli strumenti di definizione automatica, sottolineando l'opportunità che le ispezioni si fermino dinanzi alla scelta deflattiva che implicherebbe la vanificazione del controllo. La sospensione troverà qualche ostacolo solo in presenza di specifiche esigenze che richiedano la prosecuzione e l'ultimazione dell'intervento, in tal modo vi è discrezionalità per i verificatori se proseguire il controllo ove sia necessario per ragioni d'ufficio. La volontà del contribuente di avvalersi del condono o di definire gli anni pregressi non è, però, vincolante, potendo sempre egli ritornare sui propri passi. In tal senso, alla scadenza dei termini previsti per adire gli istituti premiali, si verificherà il rispetto della dichiarazione d'intenti verbalizzata all'atto dell'apertura della verifica o nel corso del suo svolgimento. In caso di mancato rispetto delle originarie intenzioni il controllo riprenderà il suo normale iter, in caso contrario verrà chiuso. La volontà di richiedere il concordato per gli anni pregressi o il condono tombale sarà conclamata nel verbale di verifica giornaliero(22).

Qualora all'atto dell'accesso i verificatori si vedano opporre una dichiarazione di definizione automatica già perfezionata, al contrario, non si procederà alla sospensione ma, valutata l'assenza di cause ostative e la correttezza formale della stessa, i procedenti prenderanno atto a verbale della richiamata circostanza e provvederanno alla chiusura delle operazioni.

Il 24 luglio 2003, con un ritardo attribuibile agli sforzi per la riuscita dell'operazione condoni, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n. 42/E con la quale ha dato il via alle attività di prevenzione e controlli all'evasione e ha dettato gli indirizzi per il 2003(23).

Per effetto della chiusura dei condoni, come stabilito dalla circolare 3/E del 29 gennaio 2004, nei primi mesi dell'anno si sono intensificati i controlli. La circolare richiede agli uffici, nell'indirizzare la loro azione alla realizzazione degli obiettivi di gestione, di assicurare anche "una intensa azione accertatrice verso gli esercenti arti e professione".

In una prima fase, chiarisce la circolare, l'attività deve riguardare soprattutto l'annualità 2001 per indirizzarsi successivamente (chiusi i condoni), verso il periodo d'imposta 2002. Gli uffici potranno verificare, naturalmente, anche periodi d'imposta differenti o estendere il controllo in corso a più annualità, se ciò risulti da un'effettiva esigenza di indagine collegata alla proficuità dell'azione amministrativa(24).

Quanto alle sanatorie, condono tombale e concordato, la circolare 3/E del 2004, aveva inizialmente precisato che i controlli attivati in pendenza dei termini per le definizioni agevolate andavano comunque condotti a conclusione, senza alcuna soluzione di continuità. Solo a seguito della produzione, da parte del contribuente, della documentazione attestante la definizione della posizione fiscale, l'ufficio avrebbe interrotto l'attività istruttoria chiudendo definitivamente il controllo.

Successivamente, con un comunicato stampa del Comando generale della Guardia di Finanza, a seguito di una intesa con il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, è stato chiarito che i reparti del corpo avrebbero sospeso le attività di verifica fino alla scadenza del 16 aprile (termine ultimo per aderire al condono) nel caso in cui il contribuente sottoposto a controllo avesse manifestato l'intenzione di aderire alle sanatorie fiscali.

La Finanziaria 2005, legge n. 311/2004, all'art. 1, commi da 387 a 399, infine, ha previsto l'istituto della Pianificazione fiscale concordata (la "Pfc"), mediante la quale il contribuente definisce per un triennio, a partire dal 2005, il suo reddito caratteristico, ma non le componenti straordinarie, laddove, però, dichiara ricavi congrui ai fini degli studi di settore. Tale istituto offre un vantaggio ai contribuenti che aderiscono, ossia la limitazione dei poteri di accertamento del Fisco.

Occorre, però, chiarire che le limitazioni alla facoltà di controllo e quelle ai poteri di accertamento non sono la stessa cosa e si deve di volta in volta verificare lo strumento adottato per prevederne gli effetti agli occhi del Fisco(25).

E' evidente, pertanto, che tale strumento non incide sull'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria e pertanto non garantisce il contribuente da futuri interventi di quest'ultima(26).

(1) Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 277. L'autore precisa la terminologia legislativa chiarendo che "l'accesso consiste nell'ingresso e nella permanenza, anche contro la volontà dell'interessato, in locali ed ambienti; l'ispezione ha ad oggetto le scritture contabili e più in generale tutta la documentazione rilevante ai fini impositivi, allo scopo di controllare non solo la regolarità formale ma anche ed in ultima analisi la sostanziale veridicità ed esattezza del loro contenuto; la verifica designa il controllo concernente entità, consistenza e qualità degli elementi soggettivi ed oggettivi utilizzati nell'ambito dell'attività economica, quali il personale, i macchinari, le consistenze di magazzino etc.... L'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 fa riferimento anche alle ricerche, le quali consistono nell'attività tesa al materiale reperimento di documenti e cose utili ai fini del controllo". Secondo BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente*, Padova, 2002, 145, la ricerca, oltrechè ovviamente essere messa in atto anche prima dell'accesso attraverso l'acquisizione di notizie sul contribuente, deve avvenire anche sul luogo, successivamente all'accesso e anche senza la collaborazione del contribuente (ad es. la polizia tributaria non può fermarsi dinnanzi all'affermazione del contribuente di aver esibito ogni documento utile se ha il sospetto che ciò non corrisponde al vero.

(2) Cfr. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 240, secondo il quale, per la complessità della procedura di attuazione e per il carattere particolarmente intrusivo, l'uso del potere di accesso e delle altre attribuzioni collegate dovrebbe rappresentare, nell'economia del sistema, l'*extrema ratio*, l'ultimo dei rimedi cui fare ricorso, quando si sia esaurito o risulti inidoneo ogni altro mezzo di indagine e di controllo. Si tratta, infatti, di uno strumento istruttorio destinato, per sua natura, ad interferire direttamente e pesantemente con l'attività privata dei singoli e, quindi, ad incidere profondamente nella sfera dei diritti individuali di libertà. Per l'Autore, inoltre, non vi è alcuna ragione ad esempio perché l'ufficio disponga un accesso ispettivo, quando sia sufficiente una semplice richiesta di dati o, al limite, la convocazione del contribuente all'ufficio per averne informazioni e chiarimenti. Non vi è motivo, chiarisce l'Autore, di procedere ad accesso ispettivo per esaminare, ad esempio, un certo contratto, che sarebbe possibile procurarsi (con economia di tempo e di costi per l'ufficio e minor onere per il soggetto indagato) mediante una semplice richiesta di esibizione o trasmissione.

(3) Cfr. UCKMAR, *Lo statuto del contribuente*, [www.uckmar.com/opinioni/opi018.htm](http://www.uckmar.com/opinioni/opi018.htm); MARONGIU, *Lo statuto del contribuente*, [www.uckmar.com/opinioni/opi030.htm](http://www.uckmar.com/opinioni/opi030.htm);

(4) Occorre rilevare come, per l'Amministrazione finanziaria, i contenuti dello Statuto fossero tutt'altro che sconosciuti, lo stesso Ministero delle Finanze, infatti, nelle more di approvazione dello Statuto, ne aveva anticipato talune indicazioni emanando una propria specifica direttiva concernenti le linee guida da osservare nell'ordinario esercizio dell'attività ispettiva; Dir. Ministeriale 29181/GAB in data 18 dicembre 1996. Sull'importanza dello Statuto nel nuovo rapporto tra Fisco e contribuente, cfr. per tutti, D'AYALA VALVA, *Il principio di collaborazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2001, 988, il quale individua anche l'escursus che ha portato alla modifica dei rapporti tra fisco e contribuente, sottolineando come l'ingorgo delle proposte di legge (tra le quali: A. n. 324 del 9 maggio 1996 dell'On. Scalia, A. n. 1354 del 31 maggio 1996 dell'On. Delfino, A.S. n. 619 del 31 maggio 1996 del Senatore Costa e A.S. n. 1286 del 18 settembre 1996 del Senatore Visco, dal titolo "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente") che, in qualche maniera si richiamavano con varia intensità alla riforma dell'Amministrazione finanziaria ed ad uno Statuto del contribuente, presentati nei due rami del Parlamento, e l'immobilismo, che si riscontrava sull'argomento, può aver stimolato la pubblicazione sulla G.U. dell'11 marzo 1997, della Direttiva ministeriale del 25 novembre 1996. Questa recava il consueto e generico titolo "Semplificazione dei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti", ma conteneva significativi segnali di un cambiamento. Si trattava di una iniziativa, con soli effetti interni all'amministrazione finanziaria, ma che anticipava alcuni punti, riferibili all'amministrazione, presenti nella proposta di legge governativa sullo Statuto. La Direttiva partiva dalla considerazione che anche una amministrazione finanziaria, gestita con moderne tecniche di programmazione e di controllo, non

potesse operare, con la necessaria efficacia, se non ponendo al centro della propria considerazione i problemi del cittadino, nella duplice veste di contribuente e di utente. Si rilevava l'opportunità di operare perché venisse corretto il modello logico funzionale a cui erano ispirate nel passato, la determinazione delle procedure e la conseguente organizzazione del lavoro. Si constatava che perché si realizzi un modello di gestione che, oltre ad essere basato su principi di efficienza ed imprenditorialità, questo deve essere orientato al rispetto rigoroso dei diritti e delle esigenze del cittadino. In altri termini si iniziava a proporre, innovando radicalmente rispetto al passato, un modello basato non sull'autoritarismo, ma sulla cooperazione e sul rispetto reciproco, oltre che su criteri di trasparenza, di partecipazione, di certezza dei diritti, di snellezza delle procedure. Questo provvedimento ministeriale segna una svolta nei rapporti fisco-contribuente; stante la sua immediata efficacia nei comportamenti degli uffici offre un ulteriore elemento di riflessione sulla portata dello stesso Statuto.

**(5)** Circolare n. 98000 del 15 marzo 2002.

**(6)** Circolare n. 250400 del 17 agosto 2000.

**(7)** Cfr. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, 545, secondo il quale lo Statuto ha semplicemente introdotto, nel tessuto normativo preesistente, una serie di prescrizioni marcatamente garantistiche per porre un argine a possibili abusi nell'esercizio dei poteri istruttori. Per un inquadramento sistematico dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, previste dall'art. 12 dello Statuto, cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1. Parte generale, Torino, 2000, 182.

**(8)** In precedenza le disposizioni in materia di esercizio del potere d'accesso, gli artt. 35 della legge n. 4/1929, 52 del D.P.R. n. 633/72 e 33 del D.P.R. n. 600/73, non contenevano l'indicazione di condizioni particolari vincolanti l'esercizio del potere di accesso e delle attività di controllo ad esso conseguenti. In questi articoli si parlava solo di una generica esigenza di sorveglianza sul regolare adempimento delle disposizioni fiscali. L'assenza di vincoli particolari dava luogo ad un ampio margine di discrezionalità per l'organo procedente.

**(9)** L'art. 35 della L. n. 4/1929 consentiva l'esecuzione dell'accesso a qualunque ora. Cfr. MAGISTERO, *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *Corr. Trib.*, n. 33/2000, 2379, per il quale tale disposizione, all'apparenza di facile interpretazione, presenta tuttavia alcune insidie. Mentre, infatti, vi sono attività per le quali esiste un orario quotidiano di apertura ufficiale (esercizi pubblici), per moltissime altre lo stesso non esiste. Questo è al caso della grande maggioranza di aziende di medio-piccola dimensione, dedite e produzioni tipicamente artigianali, dove l'attività viene svolta con cadenze temporali magari correlate alla domanda dei beni o servizi prodotti. Per non dire degli studi professionali, la cui attività, in moltissimi casi, non segue un orario predeterminato, ma resta legata alle esigenze del professionista e della clientela. Vi sono ancora, prosegue l'autore, le aziende di grande dimensione, magari a ciclo produttivo continuo, per le quali il vincolo normativo dovrebbe essere, ovviamente, riferito agli orari seguiti dagli uffici amministrativi, non sempre univocamente fissati per tutte le relative articolazioni. La Circolare del Comando Generale della Guardia di finanza n. 360000 del 20 ottobre 1998, recante la "Istruzione sulla attività di verifica", evidenzia che qualora l'ordinaria attività d'impresa si protragga o si svolga in ore serali o notturne (teatri o night club), l'accesso sarà consentito anche in tale arco temporale. Quanto all'eccezionalità e l'urgenza di cui parla la norma è chiaro che non possano che essere collegate al pericolo che un ritardo nell'esecuzione dell'accesso finisca in qualche modo per compromettere il buon esito dell'attività ispettiva da compiere. Ad ogni modo, in presenza di tale evenienza, l'autorizzazione all'accesso dovrà essere espressamente estesa agli orari diversi da quelli ordinari, con la precisazione dei motivi che giustificano l'estensione.

**(10)** Cfr. PISANI, *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, in *Corr. trib.*, n. 33/2002, 2964. L'autore si mostra alquanto critico sulla buona riuscita di quanto prescritto dalla norma, ritenendo che in ordine alla comunicazione al contribuente delle ragioni che hanno giustificato la verifica, la posizione dell'Amministrazione finanziaria appare connotata da particolare rigidità. In sostanza è prescritto di segnalare eventuali fonti d'inesco "centralizzate" ovvero in caso di verifiche "di iniziativa", richiamare le fonti normative che presiedono allo specifico comparto normativo. E' evidente, chiarisce l'autore, che tali generiche informazioni

sono destinate a frustrare l'istintiva aspirazione del destinatario della verifica a conoscere il motivo di scelta del proprio nominativo tra una ragguardevole platea di soggetti aventi le stesse caratteristiche. Sottolinea, inoltre, come il quadro normativo di riferimento non possa consentire altri atteggiamenti da parte dell'Amministrazione precedente. Una interpretazione sistematica delle disposizioni dello Statuto coordinata con le prescrizioni in materia di diritto d'accesso agli atti dei procedimenti amministrativi di cui agli artt. 22 e ss. della legge 7 agosto 1990, n. 241, come integrati dal D.P.R. 27 giugno 1992, n. 352 e dal D.M. 29 ottobre 1996, n. 603, non può che confermare una precisa volontà del legislatore di sottrarre alla sfera conoscitiva del contribuente il complesso di attività d'indagine, di segnalazione, di tecniche investigative e di organizzazione interna che sta alla base di un intervento di Polizia tributaria, sia nella fase prodromica e di preparazione che nella concreta fase di esecuzione. La ratio di siffatto complesso di disposizioni è intuitivamente collegata alla protezione di un patrimonio di informazioni, oltre che di modus operandi, il cui efficace utilizzo nei confronti di soggetti ulteriori a quello interessato alle attività ispettive potrebbe risultare irrimediabilmente compromesso da una esplicita formalizzazione in atti. Nella comparazione, quindi, tra il diritto del contribuente a conoscere le ragioni della verifica di cui è destinatario e l'esigenza di salvaguardare l'efficacia dell'azione ispettiva derivante, in linea generale, dall'attività di intelligence, appare evidente, conclude l'autore, che l'ordinamento ha inteso confermare la particolare tutela in più occasioni riservata a quest'ultima. Chiarisce, inoltre, SUPPA, *Interesse fiscale e diritti del contribuente: l'esperienza operativa*, in *Rivista della Guardia di finanza*, n. 2/2001, 693, che il destinatario dell'azione esperita dall'Amministrazione finanziaria non solo non è titolare di un interesse giuridicamente tutelato a conoscere tali elementi ma non è neanche legittimato ad affermare che tale conoscenza sia essenziale al fine della propria compiuta difesa. I presupposti di fatto e di diritto che giustificano l'attività dei verificatori, infatti, sono desumibili dagli atti redatti in sede di controllo; atti che sono pienamente conoscibili da parte del contribuente.

(11) Cfr. BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *op. cit.* 158, per i quali i motivi della innovazione legislativa derivano da problematiche note a chi svolge operazioni di controllo, accade spesso che, a causa della permanenza dei verificatori presso i locali, vi sia una sensibile riduzione della clientela nonché un danneggiamento (ipotetico) dell'immagine dell'azienda: questo a causa di un retaggio culturale che vede il soggetto sottoposto a verifiche come un probabile evasore. Pisani, *cit.*, sottolinea come, soprattutto nel caso di soggetti di una certa dimensione un costante contraddittorio tra contribuente e verificatori è indispensabile ai fini di una corretta formalizzazione di situazioni costituenti rilievo. L'attività di controllo si sviluppa attraverso una continua richiesta di documentazione esplicativa a supporto delle singole registrazioni, ovvero di delucidazioni in ordine a situazioni di apparente anomalia. Tale complesso di relazioni tra Polizia tributaria ed il contribuente sarebbe fortemente ridimensionato in caso di mancata coincidenza tra luogo di esecuzione e sede dell'attività economica, fatta eccezione, ovviamente, delle situazioni in cui delegato all'assistenza degli operatori è un professionista e la verifica si svolge, in ottemperanza ad esplicita richiesta della parte, presso lo studio dello stesso.

(12) Ad esempio negli Stati Uniti, Francia, Germania, Olanda e Belgio.

(13) Cfr. CAPOLUPO-CAPOLUPO, *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, Ipsa, 2000, 124, i quali sottolineano anche gli aspetti controversi di tale procedura, che non debbono portare un eccessivo legalitarismo per evitare sperequazioni in merito all'inquinamento delle prove. In tal senso viene sollecitato una sorta di doppio binario in tema di preavviso dei controlli, auspicandolo nei casi in cui essi siano tesi al controllo esclusivamente contabile del soggetto escludendolo invece nei casi in cui i medesimi controlli siano protesi alla repressione di violazioni penali tributarie. In tal senso si cita la negativa esperienza della Francia in tema di sottrazione delle prove in relazione al preavviso del contribuente.

(14) Cfr. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, 2003, 415, nonché COTTONE-GIULIANTE, *Il Fisco "cortese avvisa per e-mail"*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 luglio 2002, 19.

(15) Cfr. DEL BO, *Maxi-impresе, più verifiche dal 2002*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 ottobre 2001, 23; *Sulle maxi-impresе attesi 12mila controlli*, in *Il Sole 24 Ore*, 1° novembre 2001, 17, secondo cui il 2002 segnerà una

svolta nella lotta all'evasione. Svolta che punterà a individuare le medie e grandi imprese che non sono in regola con il Fisco piuttosto che a concentrarsi a tappeto sulle realtà di minori dimensioni. Se si considera che alla prima "classe" appartengono circa 8mila imprese, il Fisco, una volta che l'operazione sarà a regime, dovrebbe occuparsi di circa 4 mila ogni anno. La seconda "classe" di contribuenti comprende, invece una platea di circa 35mila aziende: il Fisco dovrà visitarle una volta ogni quattro anni. In tal modo ogni dodici mesi il controllo dovrebbe cadere su circa 8 mila imprese. Premesso ciò, chiarisce l'autore, il totale dei maxi-contribuenti che, una volta che l'operazione girerà a pieno ritmo, verranno annualmente verificati dal Fisco raggiungerà le 12mila unità, il tutto con un aumento rilevante rispetto a quanto avviene oggi. Infatti anche se il numero dei maxi-soggetti verificati è in aumento, gli ultimi dati relativi al 2001 parlano di 3500 verifiche destinate ai soggetti dal maggior peso economico da parte dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza.

**(16)** Cfr. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 270; ANTICO, *Attività di controllo mediante studi di settore per l'annualità 2000: il dialogo con il contribuente in sede di adesione*, in *Il Fisco*, n. 27/2004, 4168, per il quale gli studi di settore costituiscono una tappa fondamentale nella progressiva evoluzione dell'accertamento presuntivo, in quanto presentano elementi di significativa valenza innovativa rispetto agli analoghi strumenti di accertamento che li hanno preceduti e consentono di determinare i ricavi che con più probabilità possono essere attribuiti al contribuente, individuando non solo la capacità potenziale di produrre ricavi, ma anche quanto di questa capacità potenziale viene effettivamente utilizzato a causa di vincoli interni ed esterni all'azienda, dato che sono stati realizzati rilevando (sulla base dei complessivi dati forniti dai contribuenti in risposta ad appositi questionari), per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali, sia interne che esterne all'azienda e tengono conto, inoltre, delle caratteristiche dell'area territoriale in cui opera l'azienda, che pure incidono notevolmente sulla capacità dell'impresa di produrre ricavi. Lo studio di settore è uno strumento utilizzabile per valutare la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi e rappresenta il più evoluto tentativo di cogliere le relazioni tra variabili contabili e variabili strutturali per le piccole imprese. In pratica lo studio di settore formalizza i passaggi logici che svolge un ufficio fiscale nello stimare l'ordine di grandezza dei ricavi a fronte delle caratteristiche dell'attività. L'acronimo GE.RI.CO. - che sta per "Gestione dei ricavi e compensi" - individua il prodotto *software* reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate: la metodologia di base dello studio utilizza tecniche statistiche che permettono di definire per ogni singola attività economica gruppi omogenei di imprese o di esercenti arti e professioni secondo caratteristiche strutturali comuni (*cluster*). Infatti, per ciascun gruppo omogeneo viene creata una funzione che serve a disegnare l'andamento dei ricavi o dei compensi in relazione alle variabili contabili e strutturali del contribuente. La cosiddetta normalità statistica viene valutata attraverso la congruità e la coerenza: - congruità rispetto ai ricavi/compensi dichiarati. Il ricavo è congruo se è pari almeno al ricavo puntuale di riferimento calcolato con il *software*; diversamente, GE.RI.CO. indica il *ricavo puntuale atteso* e il *ricavo minimo ammissibile* che segna la soglia inferiore di quel margine di oscillazione chiamato *intervallo di confidenza* entro il quale lo scostamento è ritenuto *possibile*. In caso di adeguamento al ricavo puntuale la rettifica è possibile solo se il Fisco sarà in grado di modificare i dati presi a base per l'applicazione degli studi di settore. In caso, invece, di adeguamento all'interno dell'intervallo tra il *ricavo minimo* e il *ricavo congruo* (fermo restando che si tratta, comunque, di un *ricavo possibile*) l'Amministrazione finanziaria potrà richiedere al contribuente di giustificare i motivi per i quali non abbia ritenuto di adeguarsi al cosiddetto *ricavo puntuale*; - coerenza rispetto ai principali indicatori economici caratterizzanti l'attività, che è valutata rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore, che svolgono l'attività con analoghe caratteristiche. Le eventuali anomalie riscontrate negli indici di coerenza potranno essere utilizzate per la selezione delle posizioni da esaminare, pur in presenza di ricavi congrui, ma, in questo caso, per i controlli dovranno essere utilizzati metodi di accertamento diversi da quelli basati sugli

studi di settore.

**(17)** Per sottolineare che questo era il fine degli studi di settore sin dalla loro istituzione, cfr. GOLINO, *Studi di settore e verifiche fiscali*, in *Il Fisco*, n. 37/1995, 9102. Per l'autore era erroneo impiegare il medesimo strumento per soggetti che per natura dell'attività esercitata, dimensioni, caratteristiche della gestione, dislocazione territoriale sono talvolta estremamente diversificati. Con il varo degli studi di settore si renderà indispensabile rivedere il metodo basato sulla verifica generale, per studiare un modulo più snello, flessibile e soprattutto mirato all'accertamento indiretto del giro d'affari con l'ausilio degli studi, affiancato da una serie di riscontri documentali che non avranno più ragion d'essere. In tal modo si circoscriverà, prevedeva l'autore, l'attività degli operatori all'esame dei parametri e degli indizi necessari a determinare il giro d'affari verosimile e, di conseguenza, di contenere i tempi dei controlli, ampliando in tal modo la platea dei contribuenti che saranno visitati annualmente dal Fisco. Le verifiche condotte nei confronti dei contribuenti rientranti negli studi di settore avranno la finalità di accertare la congruità dei ricavi e perciò dovranno avere una specifica disciplina, assolutamente funzionale allo scopo perseguito. A questo proposito, la Commissione per l'elaborazione degli studi di settore al punto 8 del documento approvato nella riunione del 13 aprile 1994, osservava che "occorre legittimare con istruzioni ministeriali la verifica limitata alla congruità dei ricavi, consentendo espressamente di non dilungarsi sugli aspetti documentali o della competenza dei costi. Bisogna prendere atto che in una fiscalità di massa, con un numero modesto di controlli rispetto a milioni di contribuenti, il concetto di verifica generale rischia di essere fuorviante: per ogni contribuente è infatti inevitabile individuare - prima della verifica - le aree a maggior rischio di evasione, intervenendo prima di tutto su quelle, senza naturalmente alcun pregiudizio per aggiustamenti in corso d'opera. In altri termini occorre iniziare la verifica sapendo quale tipologia di violazioni ci si possono attendere dal contribuente controllato: ad esempio, occultamento dei corrispettivi, fatture false, transfer pricing, violazioni degli obblighi del sostituto d'imposta". Conclude l'autore affermando che le modifiche normative volte a realizzare un diverso sistema di tassazione dei commercianti, degli artigiani e dei professionisti per poter avere possibilità di successo dovranno essere associate a iniziative volte ad attribuire maggior efficienza e reattività all'Amministrazione finanziaria.

**(18)** Cfr. SUPPA, Atti del Convegno Internazionale "Gli Studi di settore: strumenti di controllo e di accertamento nei confronti delle Piccole e Medie Imprese, ... ma non solo", Venezia 29-30 novembre 2002.

**(19)** Cfr. SERINO, *La motivazione della verifica fiscale*, in *Il Fisco*, n. 39/2003, 1-6109.

**(20)** Cfr. PISANI, *L'inibizione dei poteri istruttori nelle misure concordatarie*, in *Corr. trib.*, n. 7/2003, 534, che rileva come sia espressamente contemplato nel dettato normativo che gli effetti del concordato sono limitati ai periodi d'imposta per i quali siano stati eseguiti i prescritti adempimenti che rendono operativa la definizione automatica. L'art. 7 lascia al contribuente la scelta di quale periodo di imposta definire, tra quelli per i quali la dichiarazione sia stata presentata alla data del 31 ottobre 2002. Qualora, pertanto, la definizione sia stata operata soltanto per alcuni tra i periodi potenzialmente interessati alla misura, le operazioni di accesso e ricerca ben potranno continuare per i rimanenti, ovvero per quello in corso, fermo restando la completa in utilizzabilità di eventuali fonti di prova relative alle annualità definite.

**(21)** Essendo stato possibile aderire al condono per comparti è chiaro che l'eventuale adesione ai soli fini delle imposte dirette legittima l'attività di controllo ai fini Iva e viceversa.

**(22)** Cfr. FERRAJOLI, *Il condono blocca le verifiche fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 febbraio 2003, 25, il quale specifica inoltre che la sospensione resta comunque subordinata al mancato riscontro di cause ostative previste dalla legge n. 289/2002 per poter beneficiare del pacchetto condoni. Ciò a condizione che esse siano immediatamente riscontrabili in sede di verifica. Tale ultima precisazione, sottolinea l'autore, sembrerebbe sottintendere la considerazione che non sempre è possibile *ictu oculi* rilevare la sussistenza di tali motivi preclusivi, se non a conclusione del relativo controllo. Ne consegue che non sussiste un vero e proprio onere a carico dei verificatori di compiere un preventivo quanto esaustivo esame della sussistenza delle cause ostative, poiché

la sospensione non verrà concessa solo laddove sia stato immediatamente riscontrato che l'interessato non è meritevole di usufruire degli strumenti concordatari. Di contro, essa potrebbe essere concessa a un primo sommario esame, salvo riscontrare in un tempo successivo che il contribuente non avrebbe potuto essere ammesso al concordato o al condono e quindi vanificare l'effetto di uno strumento erroneamente prescelto e perfezionato all'atto dell'apertura del controllo.

**(23)** Cfr. FOSSATI, *Controlli 2003, sotto tiro i condoni*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 luglio 2003. L'autore afferma che l'Agenzia si impegnerà per dedicare alle verifiche fiscali risorse maggiori rispetto al 2002, passando da 13,5 a 14,3 milioni di ore/uomo, con un incremento di oltre il 2% sul totale delle attività svolte. L'attenzione dell'Agenzia sarà puntata sui controlli formali delle dichiarazioni (1,6 milioni) e sui condoni fiscali, cui sono dedicati 4,5 milioni di ore/uomo. Controlli sostanziali, verifiche su soggetti minori e attività di ricerca hanno invece perso spazio rispetto al 2002, mentre sono raddoppiati le ispezioni "brevi" contro l'economia sommersa, che nel 2003 dovrebbero arrivare a 70mila. Sui crediti d'imposta per occupazione e investimenti saranno fatti 50mila controlli, 237.500 sulle imposte dirette, Iva e Irap, 6.035 i controlli sulle imprese, di cui 402 su soggetti di rilevanti dimensioni (oltre i 25.822.845 euro di volume d'affari) e 1.262 su soggetti medio-grandi (dai 5.164.569 euro ai 25.822.845 euro). Nella circolare, inoltre, l'Agenzia ha rimodulato il piano operativo in considerazione delle proroghe dei condoni decise con il decreto legge n. 143/2003. In particolare, 400mila ore prima destinate a imposte dirette, Iva e Irap vengono dirottate per effettuare altri 20mila controlli sostanziali sui crediti d'imposta e 480mila ore inizialmente destinate alle indagini sulle imprese di non grandi dimensioni serviranno a fare altri 40mila ispezioni brevi. Quanto ai risultati di tali verifiche, si prevede che i controlli "positivi", cioè quelli in grado di portare qualche frutto, dovranno essere almeno l'85%, mentre nel caso delle verifiche nei confronti delle imprese si arriverà al 90%. Ciò significa mirare con cura sui contribuenti decisamente sospetti.

**(24)** Cfr. GIGLIOTTI-NASTASIA-PARPIGLIA, *Professionisti sotto la lente del Fisco*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 aprile 2004.

**(25)** Cfr. PEZZUTO, *Pianificazione a copertura limitata*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 gennaio 2005, 20, secondo l'Autore per non rimanere vittima di possibili suggestioni, è bene tenere a mente che le attività di controllo e di accertamento sono completamente distinte, anche dal punto di vista delle competenze. Non a caso, mentre le ispezioni e le verifiche possono essere indifferentemente condotte con le medesime facoltà sia dalla Guardia di Finanza sia dall'Agenzia delle Entrate, solo quest'ultima è competente in materia di accertamento in senso tecnico.

**(26)** Cfr. MORETTI, *Pianificazione fiscale senza appeal*, in *Italia oggi*, 12 gennaio 2005, secondo il quale i contribuenti sono interessati a strumenti capaci di fornire garanzie ed adeguate coperture. La pianificazione fiscale concordata non li tranquillizza perché non li garantisce da eventuali futuri interventi dell'Amministrazione: l'adesione a questo istituto non inibisce in alcun modo i poteri di accesso, ispezione e verifica degli organi accertatori.