



La verifica fiscale: implicazioni di carattere operativo e problematiche di interesse.¹

di **Francesco Guarnieri**

Scopo di questo breve articolo non è quello di illustrare in modo compiuto quale potrebbe essere lo sviluppo eventuale di un controllo o di una verifica effettuata dagli uomini delle fiamme gialle, ma fornire innanzitutto una classificazione per aree omogenee di argomenti che serviranno a comprendere meglio le implicazioni di carattere operativo che un eventuale ispezione potrebbe avere sugli interessi del contribuente sottoposto a verifica.

L'esibizione della tessera personale di riconoscimento unitamente all'esibizione da parte del responsabile delle operazioni, in genere l'ufficiale o il sottufficiale più anziano, è il primo atto di una verifica.

Inoltre, le operazioni di servizio dovranno svolgersi, a seconda delle esigenze operative, o presso la sede del contribuente sottoposto a verifica o negli uffici del comando che eseguirà l'attività ispettiva.

L'assistenza del contribuente alle operazioni di verifica è una fase di vitale importanza ed il professionista dovrà controllare che l'attività ispettiva sia svolta nel rispetto delle norme vigenti e che ogni valutazione fatta dai militari operanti venga formalizzata nello specifico verbale di verifica giornaliero. Se del caso, lo stesso consulente tecnico di parte dovrà pretendere che vengano verbalizzate eventuali contro deduzioni, qualora le conclusioni a cui giungeranno i verbalizzanti siano, a parere del professionista, lontane dalla corretta interpretazione della norma esaminata.

In merito, vale la pena ricordare che in tema di diritto di informazione e di consultazione è obbligo della Guardia di Finanza informare costantemente dell'evoluzione delle operazioni di verifica ai sensi dell'art. 13, 1° comma, legge 675/96, così come è diritto del verificato conoscere la tipologia di fonte di innesco.

Può accadere che durante le operazioni di verifica, nella fase iniziale dell'accesso, particolari eventi giuridico economici, sconosciuti ai verificatori prima dell'inizio dell'intervento, comportino l'estensione della verifica ad altre annualità di imposta, originariamente non previste dal foglio di servizio. (es. cessione d'azienda effettuata da una ditta individuale verso una società di capitali, di cui il titolare assume una quota del capitale sociale, rappresentata dal valore dell'azienda ceduta e dall'avviamento).

In ogni caso, dovrà essere fatta menzione dell'estensione ad altre annualità di imposta in un nuovo foglio di servizio o nel verbale di apertura verifica: ogni altra modalità di estensione sarebbe viziata da illegittimità nella procedura e nelle forme, in questo caso richieste ad *substantiam*.

Tale necessità si inquadra, inoltre, in quella più generica che la circolare 1/98 riporta quando trattasi di obbligo di motivazione degli atti prodotti dal Corpo della Guardia di Finanza in sede di verifica. Per analogia, la motivazione che era già presupposto del dettato normativo della Legge 241/90 art. 3. diviene elemento essenziale anche di tutti gli atti redatti dai militari del Corpo, compreso il verbale di verifica e quello definitivo di constatazione, dai quali dovranno

¹ Estratto del Corso "la verifica Fiscale" tenutosi presso il Collegio dei Ragionieri Commercialisti di Milano e Lodi e dell'articolo "Le fiamme gialle in verifica" pubblicato sul n.162 – Febbraio 2001 della "SUMMA" mensile di cultura e informazione dei ragionieri commercialisti.

trasparire, chiare e opportunamente motivate, sotto l'aspetto normativo, le ragioni su cui si fondano le contestazioni mosse dai verificatori al contribuente.

Anche le regole di utilizzo dei documenti rinvenuti in sede di accesso presso le abitazioni private dei contribuenti rappresentano un problema per il professionista. Una recente sentenza della Suprema Corte ha, infatti, ammesso l'utilizzabilità dei documenti che non riguardano il destinatario dell'atto di accesso, motivando tale estensione a terzi conviventi con il generico assunto che ogni eventuale eccezione mossa "creerebbe un grosso varco all'evasione"².

In realtà, l'atto che autorizza l'accesso è di natura meramente nominativa e non si comprende quali risvolti potrebbe avere tale orientamento della Corte di Cassazione in merito al diritto alla privacy del contribuente, non di fatto incluso tra quelli da sottoporre ad ispezione.

Se è vero che la verifica fiscale comprime i diritti del contribuente (es. inviolabilità del domicilio, segretezza della corrispondenza etc..) in applicazione di norme di legge che autorizzano i militari del corpo a tenere determinati comportamenti investigativi è altrettanto vero l'assunto per cui la semplice convivenza tra due soggetti di cui uno destinatario di una verifica fiscale non dovrebbe essere di per sé condizione sufficiente e necessaria all'estensione delle ispezioni e verificazioni.

In questo caso, il professionista, per l'accertamento di eventuali lesioni dei diritti del contribuente, dovrà valutare se eventuali comportamenti tenuti dai militari del Corpo possano considerarsi esorbitanti dalla sfera di competenza degli stessi e per questo perseguibili a norma di legge.

Sarà cura, inoltre, del professionista appurare, nella fase preliminare o in quella successiva alla verifica, ovvero in sede contenziosa, l'effettiva esistenza di due elementi essenziali che dovranno caratterizzare il verbale della G. di F. e garantire la genuinità delle motivazioni in esso esposte: il 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" che non possono esaurirsi in un semplice richiamo delle norme ritenute violate dal contribuente, ma che devono sostanziarsi nella 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.

In sede di accertamento, le eventuali motivazioni per relationem e i rinvii fatti dagli Uffici non escludono l'autonomia di giudizio degli organi impositori, essendo di fatto consentito rifarsi al verbale della GdiF, nell'avviso di accertamento notificato al contribuente.

In ultimo, appare doveroso un accenno ai tempi di 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.

Obblighi in sede di accesso

consegnare al contribuente una copia del foglio di servizio	documento generatore della volontà di controllo della P.A recante gli articoli di legge riferiti ai D.P.R. 633/72 - 600/73
invitare il contribuente a prendere nota dei nominativi dei militari operanti	
Comunicare lo scopo della visita e la necessaria di visionare i libri e registri, la cui tenuta è obbligatoria per legge.	Il tutto dovrà essere formalizzato nel verbale di verifica.

² Vedi sent. Corte di Cassazione febbraio 2001, n. 2775

Casi di estensione ad altre annualità:

Dimensioni	Permanenza presso sede
Aziende con V.A. considerevole	100 gg.
Particolari situazioni contabili	100 gg.
Tutti gli altri casi	30 gg.