

ACCERTAMENTO

Dove deve essere effettuata la verifica fiscale?

di **Marco Bargagli**

Con l'obiettivo di **regolamentare i rapporti Fisco - contribuente** il legislatore, con la **L. 212/2000**, ha introdotto lo **"Statuto dei diritti del contribuente"**, ovvero un *vademecum* che contiene le **disposizioni di riferimento** in tema di verifiche e controlli fiscali, **dettando precise regole a garanzia del contribuente**.

Anzitutto, gli **accessi, ispezioni e verifiche fiscali** nei locali destinati all'esercizio di **attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali** devono essere effettuati sulla base di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**.

Di conseguenza, il giorno in cui viene avviata **l'attività ispettiva**, il contribuente **ha diritto di essere informato** circa le **motivazioni che hanno innescato la verifica fiscale**, le **annualità oggetto del controllo**, la **facoltà per il contribuente di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria**.

Si rende inoltre necessario procedere con **l'illustrazione analitica dei diritti e degli obblighi** che devono **essere riconosciuti al soggetto passivo** nel corso del **controllo fiscale**.

Inoltre, per **espressa disposizione normativa** (cfr. [articolo 12, comma 3, L. 212/2000](#)), **su richiesta del contribuente** l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato **anche nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista** che lo assiste o lo rappresenta.

Proprio con **riferimento all'individuazione del luogo di esecuzione della verifica fiscale**, occorre comprendere se la **facoltà riservata a favore del contribuente, eventualmente non concessa da parte dei verificatori**, possa **comportare l'illegittimità dell'avviso di accertamento** emesso al termine dell'attività ispettiva.

Sullo specifico tema, il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) ha chiarito **l'ambito di operatività della disposizione in rassegna** fornendo **precise indicazioni** (cfr. volume II - parte III - capitolo 3 *"Avvio, esecuzione e conclusione della verifica"*, pag. 49 e ss.).

Il documento di prassi **opportunamente rileva** la *ratio* normativa, finalizzata a garantire un **bilanciamento** tra **l'esigenza di completezza dell'azione ispettiva** e il **principio generale** stabilito dallo Statuto dei diritti del contribuente, in base al quale le verifiche **devono svolgersi con la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente**, nonché alle

sue **relazioni commerciali o professionali**.

Di conseguenza, si ritiene normalmente **più proficuo** eseguire **l'attività ispettiva** presso la sede del **contribuente** per le seguenti ragioni:

- sarà consentito ai verificatori un **più spedito accesso alla documentazione da ispezionare** ed un **immediato e continuativo confronto tecnico** sia con il contribuente che **con il professionista che lo assiste**;
- il contribuente potrà più agevolmente **esercitare i diritti che gli sono riconosciuti in occasione delle verifiche**, in virtù della **possibilità di assistere direttamente e continuativamente alle operazioni ispettive**.

Tuttavia, il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali** chiarisce che le **disposizioni sopra richiamate** prevedono una **mera facoltà del contribuente** e non possono essere interpretate *per ricavarne, con un ragionamento a contrario, un divieto per i verificatori di "spostare" il controllo in ufficio in assenza di una richiesta del contribuente*.

Tale **approccio ermeneutico** è stato **recentemente confermato** anche dalla **suprema Corte di cassazione** con l'[ordinanza n. 7613 del 28.03.2018](#) nella quale, **sulla base di un consolidato orientamento giurisprudenziale**, è stata **confermata la legittimità dell'avviso di accertamento** emesso in seguito ad una **verifica fiscale** eseguita **presso i locali dei verificatori**, nonostante il soggetto ispezionato **avesse esplicitamente richiesto di effettuare il controllo presso lo studio del proprio consulente fiscale**.

Nello specifico, come **rilevato in sentenza**:

- i verificatori hanno **asportato la documentazione amministrativa e contabile presso i propri uffici**, in **contrasto con il parere espresso dall'amministratore della società**, che aveva **indicato quale luogo della verifica fiscale il depositario delle scritture contabili**;
- il contribuente ha **tentato di esercitare la facoltà prevista dall'[articolo 12, comma 3, L. 212/2000](#)**; tuttavia i verificatori **non solo non l'hanno esaudita**, ma hanno **deciso autonomamente di esaminare la documentazione presso i propri uffici**.

In merito, gli ermellini hanno **confermato la legittimità dell'operato** dei verificatori rilevando che:

- dall'analisi del [comma 3 dell'articolo 12](#), in sistematica relazione con il comma 1, si desume **solamente l'esigenza che il controllo sia effettuato secondo "modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile"**. Esigenza attuata, fra l'altro, **attribuendo al contribuente l'opportunità di scelta del luogo del prosieguo dell'indagine fiscale**;
- il contribuente **potrebbe dolersi che i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle esigenze di ricerca e rilevazione indicate nella norma**, «*ma non anche nel caso inverso in cui la verifica sia stata condotta in luoghi diversi [...], 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 [...]»;

- i verificatori **non sono obbligati a soddisfare la richiesta del contribuente** finalizzata a **proseguire la verifica presso il professionista che lo rappresenta o lo assiste; inoltre non può costituire oggetto di censura** nemmeno l'autonoma decisione degli stessi verificatori di **esaminare la documentazione presso i propri uffici.**

Master di specializzazione

IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI, IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231

[Scopri le sedi in programmazione >](#)