

Gianfranco Antico  
Fabio Carriolo

# Ispezioni e verifiche tributarie

Attribuzione e limitazione  
dei poteri degli uffici

Aggiornato alle novità della Finanziaria 2005  
*(Pianificazione fiscale, nuovi controlli bancari,  
accertamenti sui fabbricati)*

sistemi editoriali  <sup>®</sup>

**Professionisti, tecnici e imprese**  
Gruppo Editoriale Esselibri - Simone

---

Copyright © 2005 Esselibri S.p.A.  
Via F. Russo, 33/D  
80123 Napoli

Azienda con sistema qualità certificato ISO 14001: 2003

Tutti i diritti riservati.  
È vietata la riproduzione anche parziale  
e con qualsiasi mezzo senza l'autorizzazione  
scritta dell'editore.

Per citazioni e illustrazioni di competenza altrui, riprodotte in questo libro, l'editore è a disposizione degli aventi diritto. L'editore provvederà, altresì, alle opportune correzioni nel caso di errori e/o omissioni a seguito della segnalazione degli interessati.

Prima edizione: giugno 2005  
F15 - Ispezioni e verifiche tributarie  
ISBN 88-513-0294-4

Ristampe  
8 7 6 5 4 3 2 1 2005 2006 2007 2008

Questo volume è stato stampato presso:  
Multimedia  
Viale Ferrovie dello Stato Zona Asi - Giuliano (NA)

sistemi editoriali 

**Professionisti, tecnici e imprese**  
Gruppo Editoriale **Esselibri - Simone**

---

Coordinamento redazionale: *Ciro Iacone*

Redazione: *Angelo Battagli, Ciro Iacone*

Progetto grafico: *Novalis Concept Design*

Per conoscere le nostre novità editoriali consulta il sito internet: **[www.sistemieditoriali.it](http://www.sistemieditoriali.it)**

## Premessa

Il volume intende rispondere alle esigenze di quanti, a vario titolo, siano interessati alla difesa dai poteri di indagine del Fisco; dunque, primariamente, imprenditori, artisti e professionisti, rappresentanti e responsabili fiscali di società, nonché consulenti (dottori commercialisti, avvocati, ragionieri, consulenti del lavoro, revisori contabili, tributaristi ecc.).

Chiaramente, si tratta di una “mappa” generale la cui validità formativa potrebbe risultare utile anche agli stessi operatori degli uffici fiscali.

Lo stile seguito dai due Autori privilegia sempre gli aspetti non scontati, che possono rappresentare per il Lettore un “valore aggiunto”, consentendogli di conoscere approfonditamente il modus operandi, le motivazioni e la “cultura”, per così dire, degli organismi verificatori.

Poco interessava, infatti, un semplice manuale della difesa (o dell’autodifesa) tributaria, fondato sulla lettura piana delle norme e dei poteri astrattamente esercitabili dall’Amministrazione e dalla Guardia di Finanza, ma non corroborato da una visione operativa della problematica.

Va preliminarmente chiarito che l’attenzione degli Autori si è fin dal principio concentrata sull’argomento dei controlli “esterni” (ovvero degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche), cercando di allontanare dal campo visivo, poiché oggetto di una successiva fase istruttoria, tutte le attività che confluiscono nell’accertamento delle imposte.

Ciò ha reso necessario ricostruire il contesto organizzativo e procedimentale nel quale tali tipologie di controlli si inseriscono, discriminando, per quanto possibile, tra le attività della Guardia di Finanza e quelle, parallele, dell’Amministrazione “civile”.

Si è quindi proceduto a inquadrare in termini generalissimi i poteri e le attribuzioni dei vari organi coinvolti nelle attività istituzionali di prevenzione, repressione e recupero dell’evasione fiscale, nonché a definire le nozioni di “accesso”, “ispezione” e “verifica”.

Era altresì necessario esaminare da vicino la questione delle attività di programmazione che presiedono alla concreta effettuazione delle attività di controllo da parte del Fisco: ciò perché, anche se si tratta di problematiche apparentemente lontane dagli interessi del contribuente che subisce un controllo fiscale, questi è individuato e controllato proprio sulla base di un preciso indirizzo operativo interno, che si trasmette a partire dal “livello politico” fino al piano dei controlli dell’ufficio locale. In definitiva, nessuna attività posta in essere dall’ufficio fiscale – o dal reparto della G.d.F. – è frutto del ca-

so o dell'arbitrio, ma sortisce, al contrario, da un'opera complessa di pianificazione, la cui conoscenza generale può aiutare il contribuente ponendolo in grado di meglio "resistere" alle possibili attività ispettive.

Successivamente alla fase programmatoria, i controlli sono posti in essere previa effettuazione di un'attività di "intelligence" (affidata ad apposite strutture di analisi e ricerca) e presuppongono una serie di cautele e procedure, gran parte delle quali sono poste a garanzia dei diritti del contribuente.

La conoscenza delle modalità operative attraverso le quali i "controllori" procedono, è evidentemente preziosa per chi intenda azionare i vari strumenti di tutela possibili, espliciti o impliciti nelle stesse norme che legittimano il controllo.

Una parte importante del volume è poi dedicata in termini più analitici al controllo sulle imprese, con attenzione alle questioni che hanno suscitato più vivo interesse nella pubblicistica e nel contenzioso tributario (come il "sindacato" del Fisco sul comportamento antieconomico dell'imprenditore, il transfer price, il treaty shopping ecc.).

Inoltre, si è inteso ripercorrere le principali metodiche attraverso le quali, in sede di verifica fiscale, gli uffici o la G.d.F. effettuano la ricostruzione dei ricavi e del volume d'affari del soggetto verificato, prescindendo dalle risultanze contabili.

Naturalmente, non potevano non essere presi in considerazione i moderni strumenti di ricostruzione presuntiva dei ricavi (parametri e studi di settore), né le tematiche dei controlli sull'economia sommersa e sull'utilizzo dei crediti d'imposta.

Idoneo spazio è dedicato anche alle attività ispettive nei confronti dei professionisti, la cui effettuazione deve osservare regole particolari poste a presidio soprattutto della riservatezza e in generale dei diritti dei clienti degli studi; sono quindi analizzati gli obblighi a carico di chi custodisce e tratta dati personali, con particolare attenzione per i doveri e le potestà che fanno capo ai soggetti pubblici nell'esecuzione delle attività di controllo.

Limitatamente all'analisi della forza "preclusiva" dei condoni, nonché agli effetti interdittivi che sugli stessi esercitavano le attività di controllo già iniziate, è altresì esaminata la vasta serie di istituti "premiali" che il Legislatore della Finanziaria 2003 (L. 289/2002) ha concesso ai contribuenti per sanare le annualità pregresse, ovvero le vertenze fiscali già aperte in sede amministrativa o anche giudiziale.

Nello stesso capitolo, è fatto un excursus sulle nuove forme di predeterminazione dei ricavi e del reddito, vale a dire sui vari "concordati preventivi", fino all'attuale pianificazione fiscale concordata, prevista per il triennio 2005-2007.

Una parte del volume è dedicata ai controlli bancari, la cui particolare forza istruttoria poggia sull'utilizzo, da parte del Fisco, di presunzioni legali relative: la conoscenza delle relative procedure e delle posizioni della giurisprudenza, oltre che della prassi ufficiale, può aiutare il soggetto "indagato" a far valere le proprie ragioni, in un contesto nel quale il contraddittorio può risultare quantomai prezioso.

Infine, la monografia presenta un "catalogo ragionato" delle garanzie legali poste a presidio dei diritti del contribuente verificato, in forza dell'art. 12 dello "Statuto del contribuente"; nel contesto della moderna fiscalità "consensuale", non si può rinunciare all'esercizio dei propri diritti di fronte al potere pubblico, il quale – nei limiti di quanto consentitogli dall'esigenza di esercitare correttamente e secondo legalità i propri compiti – è tenuto a riconoscere tali diritti.

L'auspicio degli Autori è di contribuire a creare le condizioni affinché le garanzie offerte ai contribuenti siano sempre più reali e "positive", e perché, al di là dei fenomeni più patologici di "malafede fiscale" e di frode, si prosegua sulla via del rapporto interlocutorio tra le due parti del rapporto tributario (pubblica e privata), con la consapevolezza che, spesso, in tale campo non esistono verità assolute.

# 1. Il procedimento di controllo esterno: attribuzioni e poteri degli uffici fiscali

a cura di Gianfranco Antico

## 1.1 La potestà ispettiva

L'ispezione, quale atto della fase istruttoria, rientra in un procedimento di verifica, diretto a riscontrare o accertare i fatti.

“Anche le ispezioni tributarie, in aderenza alle posizioni raggiunte dal diritto amministrativo per i profili classificatori, possono essere inquadrare tra i procedimenti dichiarativi. In tale ambito, per il tratto fortemente autoritativo, esse, esulando da mere tecniche di acquisizione di scienza, rappresentano manifestazioni di una potestà di controllo specificatamente attribuita dalle norme”<sup>1</sup>.

In particolare, le ispezioni tributarie rientrano tra i procedimenti di controllo, diretti ad appurare la correttezza degli obblighi tributari.

Gli intensi poteri investigativi riconosciuti agli uffici fiscali sono un aspetto evidente del carattere eminentemente pubblicistico e autoritativo del diritto tributario<sup>2</sup>.

## 1.2 La riserva costituzionale

La materia dei controlli esterni, per il *fumus* che spesso riveste la verifica, è sicuramente delicata, in quanto la verifica fiscale è il mezzo istruttorio più incisivo a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per controllare l'esatto adempimento degli obblighi formali e sostanziali imposti dalle norme fiscali.

L'esigenza di controllo si scontra facilmente con alcuni fondamentali diritti del contribuente (inviolabilità del domicilio, riservatezza della corrispondenza, segreto professionale ecc.) e pertanto i poteri d'indagine, pur essendo marcatamente inquisitori, sono utilizzabili, naturalmente, solo nella misura in cui la legge li prevede.

La potestà ispettiva, come abbiamo visto, si scontra con i diritti garantiti dalla Costituzione, con gli artt. 13 e 14 che pongono dei precisi vincoli: l'inviolabilità

---

<sup>1</sup> SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, p. 10.

<sup>2</sup> LUPI, *La disciplina delle Entrate*, in CASSESE (a cura di), *Trattato di Diritto Amministrativo*, Milano, 2003, p. 2669.

bilità della libertà personale e del domicilio. Pertanto, sia la libertà della persona che del domicilio possono essere sacrificate solo nel rispetto delle norme costituzionali e con l'osservanza delle regole procedurali-fiscali, e "costituisce il limite più rilevante all'esercizio della potestà ispettiva ed una garanzia essenziale dei diritti del cittadino-contribuente; tale tutela è affidata alla legge che ne deve fissare i limiti (con disciplina di casi e modi) al concreto esercizio di essi (riserva assoluta di legge)"<sup>3</sup>.

Infatti, il comma 2, dell'art. 13 della Costituzione italiana recita che "non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge", mentre il successivo art. 14 della Costituzione, dopo la petizione di principio "il domicilio è inviolabile", afferma, al comma 2, che "non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale".

La tutela piena per l'invulnerabilità della libertà personale e del domicilio, degrada per gli accertamenti e ispezioni a fini fiscali, che, secondo quanto previsto dal comma 3, dello stesso art. 14 della Costituzione, sono regolati da leggi speciali, ovvero dalla l. 7 gennaio 1929, n. 4, dal d.P.R. 600/1973 e dal d.P.R. 633/1972.

In particolare, le norme che regolano il potere di eseguire ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre rilevazioni, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, sono contenute negli artt. 32 e 33 del d.P.R. 600/1973 e nell'art. 52 del d.P.R. 633/1972 (di fatto la norma "principale" è l'art. 52 del d.P.R. 633/1972, richiamato dall'art. 33 del d.P.R. 600/1973).

### **1.3 Le funzioni di polizia tributaria e giudiziaria**

La distinzione fra funzioni di polizia tributaria e funzioni di polizia giudiziaria è propedeutica per la successiva analisi dei poteri ispettivi.

Il termine polizia tributaria sta ad indicare una funzione amministrativa, che si sviluppa nelle varie attività in cui si esercitano i poteri finalizzati ad accertare le violazioni tributarie e ad applicare le conseguenti sanzioni in materia tributaria. Tali organi sono gli Uffici finanziari preposti al controllo della posizione fiscale riferita ai singoli tributi, e in un ruolo di cooperazione e collaborazione con i primi, la G.d.F. Tale funzione – nella prassi – ha assunto il termine di "nuclei di polizia tributaria".

---

<sup>3</sup> SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, p. 18.

“In senso tecnico per polizia tributaria si intendono i nuclei istituiti con r.d. 18 gennaio 1923, n. 95, concernente disposizioni per il Corpo della G.d.F., tuttavia il richiamo generico alla polizia tributaria anziché alla G.d.F. operato dalla l. 4/1929 lascia intendere, con detto termine, ogni autorità dello Stato investita della cognizione delle violazioni tributarie, penali ed amministrative. Il successivo art. 31 afferma, infatti, che si devono intendere ufficiali di polizia tributaria gli ufficiali e i sottufficiali della G.d.F.; sono poi definiti agenti di polizia tributaria gli appuntati ed i finanzieri del Corpo”<sup>4</sup>.

Il medesimo art. 31 prevede, inoltre, che qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari ed agenti dell'Amministrazione, questi acquistano nei limiti del servizio cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, la qualità di ufficiali e, rispettivamente agenti della polizia tributaria.

A cura dell'Amministrazione dalla quale dipendono, la loro qualità è fatta constare a mezzo di una speciale tessera di riconoscimento.

Il termine polizia giudiziaria, pur indicando sempre una tipica funzione amministrativa, comprende tutte quelle attività di preistruzione processuale, destinati a confluire in un processo. “Pertanto essa è immediatamente connessa e preordinata all'attività giurisdizionale (istruzione e giudizio)”<sup>5</sup>.

Naturalmente, tale diversa funzione rivela la differenza esistente tra le funzioni della G.d.F. – che può essere anche incaricata di indagini di polizia giudiziaria e in ogni caso non limita le proprie attività al riscontro delle violazioni fiscali – e quelle di un'amministrazione civile – come l'Agenzia delle Entrate – la cui specializzazione tributaria è vincolante.

“In ragione delle disposizioni contenute all'art. 57 c.p.p., norma generale, e all'art. 32 della l. 4/1929, norma speciale, che prevedono l'attribuzione dei poteri di polizia tributaria e giudiziaria alle persone ed ai funzionari dell'Amministrazione nei casi in cui sia previsto da leggi o regolamenti, si pone il problema dell'esistenza in capo ai dipendenti degli uffici dell'Agenzia delle Entrate della qualifica di ufficiale ed agente di polizia giudiziaria. Poiché le disposizioni contenute ai citati artt. 57 e 32 fanno rinvio a leggi speciali e regolamenti, si tratta di analizzare se le singole leggi di imposta conferiscano o meno i poteri di polizia giudiziaria al personale civile dell'Amministrazione finanziaria”<sup>6</sup>. Nulla vieta, a nostro avviso, che anche la qualifica di ufficiali e agenti di polizia giudiziaria possa essere acquisita dai funzionari civili dell'Amministrazione, nei limiti del servizio cui essi sono destinati, su specifica delega dell'au-

<sup>4</sup> URBANI, *Le indagini fiscali e i poteri di polizia tributaria*, in “Il Fisco”, 25/2004, fasc. 1, p. 3846.

<sup>5</sup> SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, p. 242.

<sup>6</sup> URBANI, *Le indagini fiscali e i poteri di polizia tributaria*, in “Il Fisco”, n. 25/2004, fasc. 1, p. 3846.



torità giudiziaria, in quanto la legge attribuisce agli stessi l'accertamento di determinati reati (ovviamente, dovrà trattarsi dei reati tributari di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)<sup>7</sup>.

Inoltre, l'Amministrazione competente – nella specie, l'Agenzia delle Entrate – può certamente acquisire atti e documenti provenienti da un'istruttoria penale, nei limiti di ciò che è ritenuto rilevante e autorizzato dall'A.G. (cioè dal magistrato inquirente) ai fini dell'indagine tributaria<sup>8</sup>.

Analogamente, possono essere acquisiti atti e documenti contenuti in fascicoli relativi a procedimenti per i quali vi è già stata una sentenza.

Nei casi in cui la polizia tributaria nell'esercizio delle funzioni amministrative, rilevi la presenza di violazioni costituenti reato, su di essa ricade l'obbligo di comunicare, senza ritardo, all'Autorità giudiziaria la notizia del reato ai sensi dell'art. 347 c.p.p., e tale obbligo ricade, ugualmente, in capo ai funzionari civili dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi del combinato disposto degli artt. 331 c.p.p., 51 del d.P.R. 633/1972 e 31 del d.P.R. 600/1973.

Si ricorda che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 122 del 1974, ha stabilito che “quando gli ufficiali di polizia tributaria operano ai fini della persecuzione dei reati e compiono perquisizioni, essi agiscono come ufficiali di Polizia giudiziaria e devono rispettare tutta la normativa relativa alle perquisizioni domiciliari (...) Quando invece gli ufficiali ed agenti di polizia tributaria operano per accertare violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie le quali non costituiscono reato, ed a tale scopo effettuano nelle aziende verificazioni e ricerche, essi svolgono funzioni di polizia amministrativa che si risolvono nel potere di controllo e di vigilanza dell'attività privata spettante istituzionalmente alla Pubblica Amministrazione. La mancata previsione, nelle leggi, di garanzie atte ad assicurare che, durante le operazioni previste dall'art. 35 della l. 4/1929, il contribuente inquisito debba essere assistito dal difensore non può importare violazione dell'art. 24 della Costituzione, perché la garanzia di difesa è limitata al procedimento giurisdizionale, e a quei procedimenti istruttori o preistruttori strettamente connessi e preordinati all'attività amministrativa diretta ad accertare l'adempimento degli obblighi imposti dalla legge”.

#### **1.4 L'Agenzia delle Entrate**

Per effetto dell'unificazione degli uffici, disposta dalla l. 29 ottobre 1991, n. 358, sono stati soppressi gli uffici delle imposte dirette e dell'IVA, e pertanto ove nel d.P.R. 600/1973 si parla ancora di “uffici delle imposte” e nel d.P.R.

<sup>7</sup> Legge 7 gennaio 1929, n. 4, art. 31.

<sup>8</sup> D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 3; d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 63.

633/1972 si parla di “uffici dell’imposta sul valore aggiunto”, deve intendersi ufficio locale dell’Agenzia delle Entrate.

Dopo la riforma intervenuta con il d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, le funzioni cd. operative in tema di fiscalità erariale, a partire dall’1 gennaio 2001, sono state assegnate all’Agenzia delle Entrate, ente pubblico non economico, dotato di un elevato grado di autonomia (statutaria, amministrativa, organizzativa e contabile), e legato al Ministero dell’Economia e delle Finanze da una convenzione, nella quale sono stabiliti gli obiettivi da raggiungere e gli indicatori utilizzati per la misurazione degli stessi.

Ai sensi dell’art. 62 del citato d.lgs. 300/1999, le Entrate svolgono tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali non assegnate alla competenza di altre agenzie, enti od organi, con il precipuo fine di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l’assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli volti a contrastare gli inadempimenti e l’evasione fiscale.

Le norme sull’organizzazione e sulla disciplina degli uffici finanziari, incompatibili con le disposizioni del d.lgs. 300/1999, sono state abrogate a seguito dell’entrata in vigore del regolamento di cui all’art. 58, comma tre, dello stesso decreto legislativo (regolamento concernente l’organizzazione, la disciplina degli uffici e le dotazioni organiche del Ministero delle Finanze).

La riconosciuta piena autonomia, nei limiti stabiliti dalla legge (la funzione permane strettamente pubblicistica)<sup>9</sup>, non le svincola – naturalmente – dal controllo della Corte dei Conti (oltre ai normali controlli sulla gestione e sui risultati che derivano dal recepimento di metodologie di stampo aziendalistico nella conduzione delle attività, e ai numerosi e incisivi controlli di *audit* sulla regolarità delle attività degli Uffici).

## 1.5 II SECIT

Il Servizio Centrale degli Ispettori Tributarî (SECIT) è stato istituito dall’art. 9 della l. 24 aprile 1980, n. 146 (legge finanziaria per il 1980) e posto alle dirette dipendenze dell’allora Ministro delle Finanze con funzioni in parte ispettive ed in parte di controllo dei contribuenti, di programmazione e di studio. Gli effetti della significativa azione di ristrutturazione che sul finire del 2000 ha coinvolto l’intera Amministrazione Finanziaria, ha interessato anche il SECIT: in particolare, il d.lgs. 5 ottobre 1998, n. 361 ha cambiato l’originaria denominazione in Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario, lasciando immu-

<sup>9</sup> Il carattere pubblicistico è sancito dall’art. 61 del d.lgs. 300/1999, “e serve a fugare una serie di perplessità, pur autorevolmente sostenute, in merito ad una non meglio precisata *privatizzazione* di una funzione statale essenziale, come quella attinente al prelievo tributario”. Cfr. LUPU, *La disciplina delle Entrate*, cit.

tato l'acronimo SECIT, e ha modificato la denominazione "Ispettori Tributarî" in quella di "Esperti Tributarî".

Il Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario, a seguito delle modifiche introdotte con l'art. 22 del d.P.R. 26 marzo 2001, n. 107:

- elabora studi di politica economica e tributaria e di analisi fiscali in conformità agli indirizzi stabiliti dal Ministro;
- a richiesta del Ministro e sulla base di specifiche direttive, effettua valutazioni sulle modalità complessive dell'esercizio delle funzioni fiscali da parte del corpo della G.d.F. e delle Agenzie ai fini della vigilanza generale da parte del Ministro stesso.

Successivamente, il d.P.R. 6 aprile 2001, n. 121, art. 2, comma 2, lett. g), ha individuato il SECIT tra gli Uffici di diretta collaborazione del Ministro delle Finanze.

Da ultimo, il d.lgs. 3 luglio 2003, n. 173, ha stabilito che il Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario opera alle dirette dipendenze del Ministro (art. 1, comma 1, lett. b), punto 1).

## 1.6 La Guardia di Finanza

La G.d.F. è uno speciale corpo di polizia che dipende direttamente dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (d.lgs. 300/1999).

Tra i suoi compiti vi è quello di polizia tributaria, cioè di prevenzione e repressione degli illeciti tributari, in collaborazione con gli altri organi dell'Amministrazione, e di polizia giudiziaria, compiendo indagini a tutto campo sotto la direzione dell'A.G., nell'ambito di istruttorie penali.

Anche gli elementi rilevanti delle indagini penali, ove vi siano profili connessi al recupero delle imposte e a illeciti tributari di competenza degli uffici finanziari, vengono trasmessi a questi ultimi, nei limiti dell'*interesse fiscale*.

Ai sensi dell'art. 33 del d.P.R. 600/1973, la G.d.F. coopera con gli uffici, per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento e la repressione delle violazioni tributarie, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici.

La G.d.F., inoltre, previa autorizzazione dell'A.G., utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati o notizie acquisiti direttamente o riferiti od ottenuti da altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di P.G.

Ai fini del coordinamento tra uffici e G.d.F., sono presi periodici accordi a livello centrale e locale.

In ogni caso, gli uffici e la G.d.F., per evitare la reiterazione degli accessi, si danno "immediata comunicazione", telematicamente, dell'inizio delle ispezioni o delle verifiche intraprese.

Si ricorda che i compiti della G.d.F. sono stati recentemente ridefiniti con il d.lgs. 19 marzo 2001, n. 68: mantiene le proprie caratteristiche di corpo militare con funzioni di polizia economica e finanziaria, con relazioni molteplici con le varie articolazioni dell'Amministrazione, e in particolare con gli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Per l'adempimento dei propri compiti di controllo e di accertamento del corretto rispetto degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti, il Corpo è dotato di ampi poteri istruttori e di indagine il cui utilizzo è strumentale al puntuale esercizio della funzione impositiva.

I poteri in esame sono analiticamente e dettagliatamente contenuti nelle singole leggi di imposta.

### 1.7 Accessi, ispezioni e verifiche

Il potere di verifica è certamente quello più importante fra quelli attribuiti agli uffici operativi, in quanto incide maggiormente sulle libertà, costituzionalmente garantite, della persona e del domicilio, e che per il contribuente – verificato, si concretizzano in obblighi di *patti*, che proprio in ragione della particolare *vis cogente*, sono soggetti a particolari limitazioni<sup>10</sup>.

I procedimenti di controllo esterno hanno natura amministrativa, come affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza dell'11 maggio 1989, n. 7065. Con il termine **accesso** si suole indicare semplicemente e solamente l'ingresso dei verificatori nei locali ove il contribuente svolge la propria attività, ovvero nei casi e nei modi tassativamente previsti dalla legge, presso l'abitazione del contribuente.

Nella prassi degli uffici, il termine “accesso” è utilizzato per indicare una “visita di breve durata” presso il contribuente, e più precisamente nel luogo ove sono tenute le sue scritture contabili.

L'ispezione consiste essenzialmente nell'effettuazione di indagini documentali con particolare riguardo ai documenti e scritture contabili obbligatorie, al fine di controllarne sia la regolarità formale sia di riscontrarne i fatti e le situazioni realmente accaduti nell'attività economica. Essa interessa, quindi, sia il controllo formale che sostanziale.

Con il termine *verifica*, l'art. 52 del d.P.R. 633/1972, invece, vuole riferirsi ad ogni altra attività di ricerca e di controllo. In particolare, la ricerca si sostanzia in una serie di attività dirette a reperire materialmente gli elementi (libri, registri e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verifiche.

---

<sup>10</sup> In merito, si confronti ANTICO, CARRIROLO, *Attività di controllo esterno: gli accessi, le ispezioni e le verifiche*, in “Finanza & Fisco”, 38/2004, p. 3249.

Il termine “verifica”, nella prassi, è utilizzato per indicare l’analisi contabile ed extracontabile dell’attività del contribuente e comporta una permanenza, più o meno lunga dei verificatori, presso il contribuente. In questo caso, dunque, il concetto di verifica assorbe e riassume l’accesso e l’ispezione documentale.

Nella prassi amministrativa della G.d.F. (circolare del Comando Generale del 20 ottobre 1998, n. 1/360000), la verifica è definita “una indagine di polizia amministrativa finalizzata a: prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie; qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto”.

Essa può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica o società di persone o ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale.

## **1.8 La competenza giuridica**

Per effetto del combinato disposto dagli artt. 31, comma 2, del d.P.R. 600/1973, e 40, comma 1, del d.P.R. 633/1972, la competenza ad eseguire i controlli fiscali in materia di imposte sui redditi ed IVA spetta all’ufficio locale nei cui circoscrizioni è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata.

In linea di massima, possiamo affermare che i controlli esterni non possono che essere indirizzati verso quei contribuenti, che per l’annualità oggetto di controllo, sono di competenza giuridica dell’ufficio che ha disposto il controllo, limitatamente alle annualità per le quali l’ufficio precedente è competente anche per l’esercizio dell’azione accertatrice.

In materia di accessi, ispezioni e verifiche occorre rilevare che la competenza ad eseguire le verifiche di grandi dimensioni (contribuenti con volume d’affari superiore ai vecchi 50 miliardi lire) è riservata alle Direzioni regionali, mentre per la G.d.F. la competenza è delimitata in rapporto al tipo di struttura esistente (per esempio, la Tenenza ha dei limiti in rapporto al volume d’affari dei contribuenti diversi da quelli previsti per la Compagnia).

In casi eccezionali, per motivi organizzativi e di economicità, è possibile che la verifica, previa delega dell’ufficio competente ed autorizzazione della Direzione regionale e/o Direzione Centrale, possa essere effettuata da altro ufficio, diverso da quello naturalmente competente. Resta fermo che il processo verbale di constatazione dovrà essere trasmesso all’ufficio competente, che provvederà alla redazione ed emissione dell’avviso di accertamento, e di tutti gli adempimenti consequenziali.

# Indice generale

Premessa .....	Pag.	5
Introduzione .....	»	9
<b>1.</b>		
<b>Il procedimento di controllo esterno: attribuzioni e poteri degli uffici fiscali</b>		
<i>a cura di Gianfranco Antico</i>		
1.1	La potestà ispettiva .....	» 11
1.2	La riserva costituzionale .....	» 11
1.3	Le funzioni di polizia tributaria e giudiziaria .....	» 12
1.4	L’Agenzia delle Entrate .....	» 14
1.5	Il SECIT .....	» 15
1.6	La Guardia di Finanza .....	» 16
1.7	Accessi, ispezioni e verifiche .....	» 17
1.8	La competenza giuridica .....	» 18
<b>2.</b>		
<b>La programmazione dei controlli esterni: selezione dei contribuenti e classificazione delle verifiche</b>		
<i>a cura di Fabio Carriolo</i>		
2.1	Linee generali della programmazione .....	» 19
2.1.1	L’Atto di indirizzo del Ministro dell’Economia e delle Finanze .....	» 20
2.1.2	La Convenzione Ministero – Agenzia delle Entrate .....	» 21
2.1.2.1	La convenzione per gli esercizi 2004-2006 .....	» 25
2.1.3	Il documento annuale di programmazione .....	» 28
2.1.3.1	Circolare 14 agosto 2002, n. 72/E .....	» 28
2.1.3.2	Circolare 26 febbraio 2003, n. 14/E .....	» 29
2.1.3.3	Circolare 8 luglio 2003, n. 35/E .....	» 30
2.1.3.4	Circolare 24 luglio 2003, n. 42/E .....	» 30
2.1.3.5	Circolare 29 gennaio 2004, n. 3/E .....	» 34
2.1.3.6	Circolare 23 marzo 2004, n. 12/E .....	» 35
2.1.3.7	Circolare 7 giugno 2004, n. 21/E .....	» 36
2.1.3.8	Circolare 21 febbraio 2005, n. 7/E .....	» 36

2.1.4	Le direttive delle direzioni regionali .....	Pag.	41
2.1.5	L'attività di analisi e ricerca .....	»	43
2.1.5.1	Profilo degli addetti .....	»	43
2.1.5.2	Modalità di effettuazione .....	»	44
2.1.5.3	Funzione di analisi e ricerca negli uffici operativi.....	»	44
2.1.5.4	Analisi territoriale .....	»	45
2.1.5.5	Banche dati locali .....	»	45
2.1.5.6	Analisi qualitativa dei processi verbali di constatazione ...	»	45
2.1.5.7	L'analisi e ricerca nella programmazione delle attività dell'Agenzia delle Entrate .....	»	45
2.2	Classificazione delle verifiche .....	»	49
2.2.1	Verifiche generali, parziali, mirate .....	»	50
2.2.1.1	I controlli in materia di registro .....	»	52
2.2.1.2	Metodologie di controllo .....	»	55
2.2.2	I controlli sull'applicazione degli studi di settore .....	»	59

### 3.

#### **Le fasi della verifica: il procedimento del controllo tributario**

*a cura di Gianfranco Antico*

3.1	Organizzazione delle verifiche .....	»	67
3.1.1	L'attività di <i>intelligence</i> interno .....	»	67
3.1.2	Accesso preliminare alla verifica .....	»	68
3.2	L'accesso .....	»	69
3.2.1	Gli orari dell'accesso .....	»	70
3.2.2	L'accesso in locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole .....	»	70
3.2.3	L'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione ...	»	71
3.2.4	L'accesso nei luoghi ove sono tenute le scritture contabili	»	73
3.2.5	L'accesso presso le aziende ed istituti di credito e presso l'amministrazione delle Poste .....	»	73
3.2.6	L'accesso presso organi terzi .....	»	74
3.2.7	L'accesso in luoghi diversi da quelli a disposizione del soggetto sottoposto a controllo .....	»	74
3.2.8	La richiesta di esibizione delle scritture contabili .....	»	75
3.2.9	L'esibizione delle scritture contabili e la ricerca di documenti .....	»	75
3.2.10	Il rifiuto di esibizione delle scritture contabili. La mancata esibizione per impossibilità oggettiva .....	»	75
3.2.11	L'apertura coattiva, la perquisizione e il sequestro .....	»	76

3.3	La verbalizzazione .....	Pag. 80
3.3.1	Il processo verbale di accesso .....	» 80
3.3.1.1	I processi verbali giornalieri .....	» 82
3.3.1.2	Il processo verbale di rilevamento delle giacenze .....	» 82
3.3.1.3	Gli altri processi verbali di contraddittorio .....	» 82
3.3.2	Le dichiarazioni del contribuente da verbalizzare .....	» 83
3.3.3	Il processo verbale di constatazione .....	» 84
3.3.3.1	Motivazione e prova .....	» 85
3.3.4	Il silenzio del contribuente .....	» 87
3.4	Il rapporto all'autorità giudiziaria .....	» 89
3.4.1	Il patto di Trento .....	» 90
3.5	L'utilizzazione ai fini fiscali di dati e notizie acquisiti in sede penale .....	» 96
3.6	Le "prove illecite" .....	» 97
3.6.1	La sentenza della Cassazione 15209/2001 .....	» 98
3.6.2	La sentenza della Cassazione 15230/2001 .....	» 99
3.6.3	La sentenza della Cassazione 8344/2001 .....	» 101
3.6.4	La sentenza delle Sezioni Unite 16424/2002 .....	» 102
3.6.5	La sentenza della Suprema Corte 8273/2003 .....	» 105
3.6.6	La sentenza della Cassazione 11283/2003 .....	» 107
3.7	Le misure cautelari .....	» 108

#### 4.

### **La fase del controllo: il procedimento di controllo per le grandi e piccole imprese**

*di Gianfranco Antico*

4.1	Il procedimento di controllo .....	» 113
4.1.1	Il controllo nei confronti delle grandi imprese .....	» 113
4.1.2	L'antieconomicità .....	» 115
4.1.2.1	Il quadro normativo generale .....	» 115
4.1.2.2	I contributi giurisprudenziali .....	» 118
4.1.2.3	La sentenza della Cassazione n. 14350 del 18 giugno 1999, depositata il 21 dicembre 1999 .....	» 119
4.1.2.4	La sentenza della Cassazione n. 1281 del 18 ottobre 2000, depositata il 9 febbraio 2001 .....	» 119
4.1.2.5	La sentenza della Cassazione n. 11240 del 7 maggio 2002, depositata il 30 luglio 2002 .....	» 120
4.1.2.6	La sentenza della Cassazione n. 7680 del 26 febbraio 2002, depositata il 25 maggio 2002 .....	» 121



4.1.3	Il <i>transfer price</i> .....	Pag. 122
4.1.3.1	I servizi infragruppo .....	» 128
4.1.3.2	La rilevanza penale .....	» 137
4.1.3.3	Un caso concreto .....	» 138
4.1.4	Il <i>transfer price</i> interno .....	» 143
4.1.5	La sentenza della Cassazione per un'operazione di <i>sale and leaseback</i> .....	» 144
4.1.6	Il dibattito giurisprudenziale sui compensi agli amministratori eccedenti la congruità .....	» 145
4.1.7	La sentenza della Cassazione n. 6337 del 5 febbraio 2002, depositata il 3 maggio 2002 (prezzo di acquisto superiore al prezzo di vendita) .....	» 148
4.1.8	La sentenza della Suprema Corte n. 398 del 22 maggio 2002, depositata il 14 gennaio 2003 (antieconomicità dei contratti di affitto) .....	» 149
4.1.9	Il <i>treaty shopping</i> .....	» 152
4.1.10	Il <i>leveraged buyout</i> (LBO) .....	» 153
4.1.11	L'errata valutazione della competenza .....	» 154
4.2	Il controllo nei confronti delle piccole e medie imprese .....	» 163
4.2.1	La sottofatturazione .....	» 164
4.2.2	La sopravvalutazione delle rimanenze .....	» 165
4.2.3	Gli acquisti e vendite in nero .....	» 166
4.2.4	La ricostruzione del volume d'affari .....	» 166
4.2.5	Il controllo di carico e scarico del magazzino .....	» 167
4.2.6	Le percentuali di ricarico .....	» 167
4.2.7	Il ricarico medio ponderato .....	» 169
4.2.8	Indice di rotazione del magazzino .....	» 170
4.2.9	Indice di produttività per addetto .....	» 170
4.3	Metodi automatici di controllo .....	» 172
4.3.1	I parametri .....	» 173
4.3.2	Gli studi di settore .....	» 175
4.4	Il controllo dell'economia sommersa .....	» 178
4.4.1	La tenuta e conservazione dei libri paga e matricola .....	» 180
4.4.2	Il procedimento di irrogazione della sanzione .....	» 181
4.5	La struttura del d.lgs. 124/2004 .....	» 186
4.5.1	Le modalità di coordinamento dell'attività ispettiva .....	» 186
4.5.2	La conciliazione .....	» 186
4.5.3	La diffida per crediti retributivi .....	» 188
4.5.4	I poteri del personale ispettivo .....	» 188
4.5.5	Le violazioni di carattere penale .....	» 189

4.6	Il controllo dei crediti d'imposta .....	Pag. 190
4.6.1	Il bonus investimenti .....	» 191
4.6.1.1	L'attività preparatoria al controllo .....	» 194
4.6.1.2	Le modalità operative del controllo .....	» 195
4.6.1.3	I presupposti oggettivi .....	» 196
4.6.2	Il bonus assunzioni .....	» 200
4.6.2.1	La disciplina originaria .....	» 201
4.6.2.2	Le modifiche apportate alla normativa originaria .....	» 205
4.6.2.3	L'attività di controllo .....	» 209

## 5.

### **L'accesso negli studi professionali: il procedimento di controllo esterno nei confronti dei professionisti**

*a cura di Fabio Carriolo*

5.1	Problematiche generali .....	» 213
5.2	L'autorizzazione all'accesso .....	» 214
5.2.1	Accesso presso lo studio del depositario delle scritture contabili .....	» 216
5.2.2	L'opposizione del segreto professionale .....	» 217
5.2.3	Abitazione privata adibita a studio professionale .....	» 219
5.2.4	La privacy .....	» 223
5.2.4.1	Riservatezza e poteri del Fisco .....	» 224
5.2.4.2	Il codice della privacy (d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196) .....	» 225
5.2.4.3	Il "glossario" della privacy .....	» 226
5.2.4.4	Diritti del soggetto cui i dati sono riferiti .....	» 227
5.2.4.5	Modalità di trattamento dei dati .....	» 228
5.2.4.6	Trattamenti dei dati effettuati da soggetti pubblici .....	» 228
5.2.4.7	Soggetti pubblici e dati sensibili .....	» 229
5.2.4.8	Principi in materia di dati sensibili e giudiziari .....	» 230
5.2.4.9	Norme particolari in materia tributaria e doganale .....	» 231
5.2.4.10	Attività di controllo e ispettive .....	» 231
5.2.4.11	Benefici economici e abilitazioni .....	» 232
5.2.4.12	Gli obblighi di sicurezza imposti dal "codice" .....	» 232
5.2.4.13	Misure "idonee" di sicurezza .....	» 233
5.2.4.14	Misure "minime" di sicurezza .....	» 233
5.2.4.15	Regole e adempimenti per i professionisti .....	» 234
5.2.4.16	Regole comportamentali dell'Agenzia delle Entrate .....	» 235
5.2.4.17	Il segreto d'ufficio .....	» 236
5.2.5	Le metodologie di controllo riferite ai professionisti .....	» 237

5.2.5.1	Amministratori di beni immobili per conto terzi .....	Pag. 238
5.2.5.2	Commercialisti, ragionieri e consulenti tributari .....	» 242
5.2.5.3	Studi legali .....	» 247

## 6.

### **Sanatorie e concordati: limitazione dei poteri di controllo e pre-terminazione dei ricavi e dei redditi**

*di Fabio Carrirolo*

6.1	I condoni in generale .....	» 254
6.1.1	Modificazioni normative e interpretazioni in materia di condoni .....	» 255
6.2	Concordato per anni pregressi .....	» 266
6.2.1	Esclusione della procedura .....	» 267
6.2.2	Effetti preclusivi rispetto ai controlli .....	» 268
6.3	Dichiarazione integrativa semplice .....	» 269
6.3.1	Esclusione della procedura .....	» 269
6.3.2	Effetti preclusivi dell'accertamento .....	» 270
6.4	Concono tombale .....	» 272
6.4.1	Esclusione della procedura .....	» 274
6.4.2	Effetti preclusivi dell'accertamento .....	» 274
6.4.3	Opponibilità del contribuente alle attività di controllo fiscale in caso di dichiarazione riservata .....	» 274
6.5	Emersione di attività detenute all'estero (“scudo fiscale- <i>bis</i> ”) .....	» 275
6.6	Sanatorie in materia di imposte indirette .....	» 276
6.7	Sanatorie dei tributi locali .....	» 278
6.8	La regolarizzazione delle scritture contabili .....	» 278
6.8.1	Regolarizzazione per l’“integrativa semplice” .....	» 278
6.8.2	Regolarizzazione per il “condono tombale” .....	» 280
6.9	La definizione agevolata degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio, dei verbali e degli atti sanzionatori .....	» 280
6.10	Proroga dei termini per l'accertamento .....	» 282
6.11	Effetti dei condoni sulle verifiche in corso .....	» 283
6.12	La predeterminazione dei ricavi e dei redditi .....	» 285
6.12.1	Concordato preventivo biennale .....	» 286
6.12.1.1	Formulazione definitiva del concordato preventivo per il 2003 e per il 2004 .....	» 287
6.12.1.2	Funzionamento del concordato preventivo .....	» 288
6.12.1.3	Aliquote dell'imposta .....	» 288

6.12.1.4 Le soglie di incremento di ricavi e redditi .....	Pag. 289
6.12.1.5 Adeguamento in dichiarazione per il 2003 e per il 2004 .....	» 290
6.12.1.6 Sospensione dell'obbligo di emissione dello scontrino, della ricevuta e della fattura .....	» 290
6.12.1.7 Decadenza dai benefici .....	» 290
6.12.1.8 I rischi del mancato adeguamento e della mancata adesione al concordato .....	» 291
6.12.1.9 Effetti sull'attività di accertamento .....	» 291
6.12.2 Pianificazione fiscale concordata .....	» 295
6.12.2.1 La procedura .....	» 296
6.12.2.2 Cause di "non operatività" della PFC .....	» 297
6.12.2.3 Reati fiscali .....	» 299
6.12.2.4 I vantaggi .....	» 303
6.12.2.5 Il mancato rispetto della PFC .....	» 304
6.12.2.6 La limitazione dei poteri di accertamento .....	» 304
6.12.2.7 Confronto tra PFC e concordato preventivo .....	» 310

## 7.

### **I controlli bancari: strategia, valore e contraddittorio**

*a cura di Fabio Carriolo*

7.1 I controlli bancari come mezzo istruttorio .....	» 313
7.1.1 La Circolare n. 116/E del 1996 .....	» 314
7.1.2 Anagrafe dei rapporti di conto e deposito .....	» 316
7.1.3 Attivazione della procedura .....	» 317
7.1.3.1 Oggetto della richiesta .....	» 317
7.1.3.2 Richiesta e provvedimento di autorizzazione .....	» 318
7.2 La procedura in particolare .....	» 319
7.3 Legittimità delle indagini bancarie .....	» 320
7.3.1 Giurisprudenza costituzionale .....	» 320
7.3.2 Giurisprudenza della Corte di Cassazione .....	» 321
7.4 Le modificazioni introdotte dalla legge finanziaria 2005 ...	» 323

## 8.

### **I diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica tributaria: l'art. 12 dello Statuto del contribuente**

*a cura di Gianfranco Antico*

8.1 Le garanzie del contribuente .....	» 325
8.1.1 Le esigenze effettive di indagine esterna .....	» 326
8.1.2 Le ragioni del controllo .....	» 328

8.1.3	L'avviso di verifica .....	Pag. 333
8.1.4	Il luogo di esecuzione delle verifiche e l'esame della documentazione .....	» 334
8.1.5	I tempi della verifica .....	» 336
8.1.6	Il ricorso al Garante del contribuente .....	» 340
8.2	Le osservazioni al p.v.c. ....	» 341
8.2.1	L'applicazione della norma ai p.v.c. per gli atti di recupero .	» 343
8.3	Il codice di comportamento dei verificatori .....	» 344
8.4	La Carta dell'OCSE .....	» 347

### **Appendice**

Processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza .....	» 349
Processo verbale di constatazione dell'Agenzia delle Entrate .....	» 363