

Le verifiche fiscali

Studio Battaglia & Partners

Dott. Avv. Francesco Battaglia

Dottore Commercialista

Avvocato

Revisore Contabile

I CONTROLLI FISCALI

La verifica fiscale rappresenta per il contribuente che vi è sottoposto un momento particolarmente delicato.

Importante, quindi, risulta essere la conoscenza dei propri diritti e doveri nel rapporto con l'Amministrazione finanziaria, nonché delle norme che regolano l'operato degli accertatori.

I CONTROLLI FISCALI

Per affrontare le attività di controllo dell'amministrazione finanziaria è necessario avere adeguata conoscenza di:

- come siano strutturati i controlli e le verifiche fiscali;
- quali siano i diritti che possono essere fatti valere dal contribuente durante e dopo gli accertamenti;
- quali siano le figure professionali più idonee da interessare per un adeguato supporto.

In altre parole, per potersi difendere è opportuno sapere:

- cosa andranno a verificare i controllori (G.d.F. o AAEE);
- quali documenti andranno a controllare e con quali poteri potranno agire.

DEFINIZIONE

La verifica fiscale è un'indagine di polizia amministrativa finalizzata:

- alla prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni di norme tributarie e finanziarie;
- alla qualificazione e quantificazione della capacità contributiva del soggetto che ad essa è sottoposto;
- ad acquisire qualsiasi elemento o notizia, utilizzabile per la determinazione delle basi imponibili;
- a combattere illeciti fiscali quali evasione, economia sommersa e frode fiscale.

DEFINIZIONE

L'attività di verifica fiscale:

- può essere avviata solo in funzione della finalità di tutelare l'interesse pubblico alla prevenzione, ricerca e repressione degli illeciti tributari;
- deve essere improntata a criteri di legalità, economicità, efficacia, efficienza e trasparenza;
- deve essere eseguita nel pieno rispetto dei diritti e delle garanzie riconosciute al contribuente sottoposto al controllo;
- costituisce una pubblica funzione regolata da precisi riferimenti normativi e dallo Statuto del Contribuente (*L. n. 212/2000*);
- si inquadra nel momento istruttorio dell'accertamento tributario che obbliga il soggetto passivo d'imposta a subire sia la presenza dell'organo accertatore, sia le afferenti attività di indagine.

LE FASI DELLA VERIFICA FISCALE

- 1) Accesso
- 2) Ricerca
- 3) Ispezione documentale

LE PRINCIPALI FONTI NORMATIVE

D.P.R. 633/1972 «**Decreto IVA**»

D.P.R. 600/1973 «**Decreto in materia di accertamento imposte**»

Legge n. 212/2000 «**Statuto dei diritti del contribuente**»

Circolari della **Agenzia delle Entrate**

Circolari della **Guardia di Finanza**

TIPOLOGIA DI VERIFICHE

I finanziari effettuano un c.d. controllo di tipo **sostanziale**, finalizzato a verificare:

- La regolarità formale della documentazione e dei registri dell'impresa;
- la liceità/regolarità delle operazioni aziendali poste in essere.

TIPOLOGIA DI VERIFICHE

In particolare, per scovare fenomeni di evasione fiscale, i verificatori tenderanno ad accertare specialmente la sussistenza di due schemi illeciti tendenti ad abbattere l'imponibile:



Sottovalutazione di ricavi



Sopravalutazione di costi

TIPOLOGIA DI VERIFICHE

L'abbattimento dell'imponibile, mediante la **sottovalutazione dei ricavi**, può essere conseguito:

- 1) alterando i valori del bilancio;
- 2) oppure quantificando e/o valutando infedelmente le voci del bilancio che costituiscono ricavi.

Condotta tipica è costituita dalla sottofatturazione dei ricavi.

TIPOLOGIA DI VERIFICHE

La riduzione dell'imponibile, mediante la **sopravvalutazione dei costi**, è un risultato che può essere conseguito con un'ampia tipologia di tecniche fraudolente tra le quali:

creazione di costi fittizi

conseguita mediante la **dichiarazione di operazioni passive fittizie** (mai poste in essere) documentate da fatture false.

Tali operazioni, oltre a costituire **illecito penale**, sono quelle che destano **maggiore attenzione da parte dei verificatori**.

IL LUOGO DELLA VERIFICA FISCALE

- le verifiche fiscali possono essere **condotte nei locali di attività** commerciali, agricole, artistiche o professionali **solo “sulla base di esigenze effettive di indagini e controllo sul luogo”** (Art. 12, comma 1, *Statuto dei Contribuenti*).
- Se questo risultato può essere ottenuto con tecniche meno invasive, il Fisco è **tenuto ad adottare** queste ultime.

IL LUOGO DELLA VERIFICA FISCALE

- Gli accessi devono svolgersi, “*salvo i casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, durante l’orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del soggetto fiscalmente investigato, nonché alle sue relazioni commerciali e professionali*”.
- L’esame dei documenti amministrativi e contabili **può essere effettuato, su richiesta del contribuente, nell’ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.**

LA DURATA DELLA VERIFICA

Non è prevista una durata massima o minima delle verifiche

- E' previsto, però, che i **giorni di permanenza** della G.d.F. presso l'esercizio soggetto a ispezione **non possa superare:**
 - **15 giorni per i lavoratori autonomi** e le imprese in contabilità semplificata;
 - **30 giorni per tutti gli altri.**

LA DURATA DELLA VERIFICA

Calcolo dei giorni:

sono quelli di effettiva presenza dei funzionari presso i locali interessati dall'ispezione;

non rilevano

eventuali giorni di verifica svolti presso gli uffici dei funzionari;

la violazione del periodo massimo di permanenza non comporta la nullità dell'atto;

LA FASE DI ACCESSO

E' una fase importante per gli organi verificatori, proprio perché in questa fase



hanno la possibilità di reperire documentazione extracontabile a sostegno della prova dell'evasione;

ma, nel contempo,

costituisce spesso una vera e propria emergenza per il contribuente che, nonostante tutte le garanzie di legge, viene praticamente bloccato nell'esercizio della sua attività.

LA FASE DI ACCESSO

I verificatori devono:

- Esibire sempre **l'ordine di accesso**, nel quale si deve precisare:
 - quali funzionari/militari sono autorizzati ad eseguire l'accesso;
 - presso quali locali, in quale giorno ed in quali orari deve avvenire l'ispezione;
 - che tipo di controllo deve essere svolto.
- Esibire sempre le **tessere personali** di riconoscimento degli operanti.

L'ordine di accesso va **consegnato in copia** al contribuente all'atto dell'accesso.

LA FASE DI ACCESSO

Al contribuente devono essere enunciate **"le ragioni giustificative dell'intervento"**, ovvero:

- ragioni che giustificano la verifica;
- l'oggetto della stessa;
- i periodi d'imposta oggetto di verifica;
- i settori impositivi (imposte dirette, IVA) interessati.

In ogni caso, queste informazioni sono reperibili direttamente dall'ordine di accesso.

IDENTIFICAZIONE DEI SOGGETTI VERIFICATORI

Nel momento in cui si riceve la visita ispettiva da parte del personale della Guardia di Finanza, è opportuno che:

- ci si accerti dell'identità dei finanziari, richiedendo l'esibizione delle tessere personali di riconoscimento e della sussistenza della predetta autorizzazione;
- tali informazioni sono contenute nel documento denominato “*fogli di servizio*” che riporta l'intestazione del Reparto operante.

IDENTIFICAZIONE DEI SOGGETTI VERIFICATORI

Le Autorità che rilasciano l'autorizzazione per l'effettuazione dei controlli e delle verifiche fiscali della G. di F. sono diverse, in ragione della tipologia di locali presso cui dovrà effettuarsi l'accesso:

- **Accesso presso i locali in cui si esercita l'attività**: se l'accesso è effettuato presso un locale **adibito esclusivamente** a sede dell'impresa o del professionista, è sufficiente la sola **autorizzazione del Comandante del Reparto della Guardia di Finanza territorialmente competente**;
- **Accesso presso abitazioni o studi presso abitazioni**: se l'accesso è invece effettuato presso la sede dell'impresa o del professionista che sia **adibita anche ad abitazione privata**, oltre all'autorizzazione del Comandante del Reparto della G.d.F. territorialmente competente, è altresì necessaria l'**autorizzazione del Procuratore della Repubblica del luogo**.

LA FASE DI RICERCA

La fase successiva all'accesso è quella della ricerca ed ha lo scopo di **verificare il rispetto della normativa tributaria** esaminando:

- sia documentazione contabile obbligatoria;
- sia quella contabile facoltativa;
- sia quella extracontabile.

LA FASE DI RICERCA

In che cosa consiste quindi l'attività di ricerca?

- Nell'attività di materiale reperimento degli elementi necessari ad eseguire ispezioni documentali tra cui anche libri, registri, scritture e documenti;
- Come l'accesso, la ricerca è un **atto autoritativo ed esecutivo** che può essere compiuto dai verificatori anche senza o contro la volontà del contribuente e **può proseguire anche nel caso in cui questi sostenga di aver esibito tutta la documentazione richiesta.**

LA FASE DI RICERCA

La fase materiale della ricerca è di norma preceduta dalla **richiesta** al contribuente **di esibire spontaneamente** i documenti in suo possesso.

In seguito a tale richiesta, i verificatori potranno comunque **eseguire autonomamente ulteriori attività di reperimento** di tutto il materiale ritenuto utile per il prosieguo del controllo, compreso quello contenuto in supporti informatici.

LA FASE DI RICERCA

Le scritture contabili del contribuente sottoposto a verifica **possono essere anche acquisite presso altri soggetti** (es. il proprio commercialista) che le detengono per suo conto.

Per le scritture tenute presso terzi, il contribuente deve **esibire un'attestazione** recante la specificazione delle scritture detenute.

La mancata esibizione di tale attestazione comporta:

- l'applicazione di una **specifica sanzione**;
- il **divieto di considerare** a favore del contribuente le scritture esibite successivamente in sede di accertamento o di contenzioso.

LA FASE DI RICERCA

Dovere di collaborazione

Il contribuente, dopo aver verificato la regolarità dell'autorizzazione, **non potrà opporsi** al controllo tributario ma avrà invece uno **specifico dovere di collaborazione** con i verificatori imposto dalla legge.

Dovrà porre a disposizione dei verificatori un **locale idoneo** per procedere ad effettuare le operazioni di verifica quotidiane concernenti i registri e i documenti sopra citati.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

L'ispezione documentale è una fase della verifica fiscale dal carattere più tecnico che consiste nell'analisi, nel controllo e nell'accertamento di tutte le scritture, dei libri, dei registri e di ogni documento obbligatorio, nonché nel raffronto di tale documentazione con altre fonti di prova documentali acquisite nel corso delle ricerche o nella fasi successive della verifica.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

Quali documenti possono essere controllati?

- la corrispondenza commerciale;
- la contabilità finalizzata al controllo interno della gestione (budget, report, elenco clienti, fornitori, enti pubblici);
- la documentazione contabile acquisita presso clienti, fornitori, enti pubblici;
- la documentazione extracontabile reperita nella fase delle ricerche (agende, appunti etc.);
- la documentazione acquisita presso gli istituti di credito, l'amministrazione postale, altri enti pubblici *etc.*.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

Con quali obiettivi viene svolta l'ispezione documentale?

- controllare la **corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili** obbligatorie a seconda del regime contabile di appartenenza;
- **riscontrare l'attendibilità complessiva delle scritture contabili**, anche nella prospettiva di una possibile determinazione del reddito e del volume d'affari;
- **appurare il grado di coerenza interna del sistema contabilità**, quale insieme complesso di scritture;
- **individuare le procedure di gestione e trattamento contabile** dei dati del soggetto verificato, anche sotto il profilo fiscale.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

Eseguito un primo esame della documentazione fornita spontaneamente, i verificatori potranno comunque:

- acquisire ulteriore documentazione contabile, anche di tipo **extracontabile** (quale ad esempio, fogliettini, agende, *etc.*);
- non solo documenti di tipo cartaceo ma anche documentazione digitale eventualmente detenuta su supporti informatici dagli amministratori e/o dai dipendenti.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

Documentazione extracontabile acquisibile

Documenti ed oggetti in generale

Qualsiasi tipologia di documentazione che si ritenga utile ai fini della verifica fiscale, rinvenuta nell'ambito dei locali aziendali e/o degli automezzi della stessa.

Oggetti personali

Ispezione di plichi ed armadietti chiusi o borse ed effetti personali (con l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, che può essere concessa anche telefonicamente).

Supporti informatici

Solitamente è finalizzata al rinvenimento di documenti digitali ed e-mail conservate sul computer. I supporti informatici contenenti la predetta documentazione digitale **non possono essere sottoposti a sequestro**, ma è possibile effettuarne copia nel caso in cui i verificatori ritengano l'eventuale sussistenza di elementi utili alla verifica.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

Documentazione extracontabile acquisibile

E-mail

I verificatori, con l'assistenza del contribuente, possono limitarsi a visionare esclusivamente le comunicazioni di posta elettronica **già aperte**. Per poter prendere visione delle email ricevute, ma non ancora aperte, i finanziari hanno l'obbligo di richiedere l'autorizzazione del Procuratore del Repubblica territorialmente competente.

Personale dipendente e beni strumentali

I controlli effettuati dalla G.d.F., inoltre, riguardano anche il personale dipendente dell'impresa e, in base alla tipologia dell'attività economica verificata, possono avere ad oggetto anche i beni strumentali e le rimanenze.

FASE DI ISPEZIONE DOCUMENTALE

Modalità di esecuzione

Le metodologie di controllo, adottate dai verificatori, sono solitamente conformi a quelle pubblicate sul sito dell'Agenzia delle Entrate **in relazione al settore di attività economica cui appartiene l'impresa o il professionista verificato.**

SEQUESTRO DI SCRITTURE E DOCUMENTI

In base al *comma 7* dell'*art. 52 D.P.R. 633/1972*, i documenti e le scritture contabili **possono essere sequestrati soltanto quando:**

- **non è possibile riprodurle o farne constare il contenuto nel verbale;**
- **il contribuente contesta il contenuto del verbale;**
- **il contribuente rifiuta di sottoscrivere il verbale.**

SEQUESTRO DI SCRITTURE E DOCUMENTI

I libri ed i registri non possono essere sequestrati

I verificatori possono comunque:

- eseguire o farne eseguire copie ed estratti;
- apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla con la data e il bollo dell'Ufficio;
- adottare le cautele necessarie per evitarne l'alterazione o la sottrazione.

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

VERBALIZZAZIONE DELLE ATTIVITA' SVOLTE

Terminate le operazioni di controllo



viene redatto un **verbale riepilogativo** di tutti i rilevati mossi nei confronti del contribuente



entro 60 giorni dalla notifica di questo verbale è possibile produrre **scritti difensivi**

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

VERBALIZZAZIONE DELLE ATTIVITA' SVOLTE

per ogni giorno di verifica



viene redatto un apposito processo verbale attestante le operazioni svolte;

il contribuente può farvi inserire i rilievi mossi e le sue osservazioni;

il contribuente ha diritto a richiedere la verbalizzazione di ogni elemento che riterrà utile per la sua difesa.

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

Redazione del «P.V.C.»

- L'atto conclusivo delle operazioni di verifica è costituito dal "processo verbale di constatazione" (cd. "p.v.c.") con il quale si **formalizza l'esito del controllo fiscale**.
- Esso rappresenta un atto importante per l'intera verifica perché **riassume, rielabora ed esplicita tutti i dati e gli elementi utili a dimostrare una eventuale maggiore capacità contributiva del soggetto verificato**.
- Al fine di facilitare i riscontri, i rilievi effettuati vengono raggruppati nel p.v.c. per tipologia di imposizione (Iva o Imposte sui redditi), per periodo d'imposta, per argomento (a seconda che essi riguardino la dichiarazione, la documentazione, la tenuta delle scritture contabili, la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, l'applicazione delle sanzioni).
- I **verbali sono redatti in più copie, una delle quali spetta sempre al contribuente** sottoposto a verifica.

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

Redazione del «P.V.C.»

Attenzione

Alcuni contribuenti ritengono che non apponendo la propria firma sul verbale si possa inficiare l'atto e vanificare le operazioni di controllo.

Un tale comportamento non compromette certamente la sorte del verbale medesimo, in cui viene inserita la dicitura "la parte si rifiuta di firmare".

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

Successivamente alla consegna del PVC

E' prevista la possibilità per il contribuente di presentare **osservazioni e richieste all'Ufficio impositore entro 60 giorni dalla firma del processo verbale.**

L'Ufficio:

- deve esaminare tale atto del contribuente;
- deve attendere comunque il decorso dei 60 giorni per emettere l'avviso di accertamento a pena di nullità dell'atto emanato.

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

Successivamente alla consegna del PVC

- Se le irregolarità constatate costituiscono esclusivamente violazioni di carattere amministrativo, il processo verbale di constatazione **verrà inviato all' Agenzia delle Entrate.**
- L' Agenzia **procederà ad emettere, eventualmente, un ulteriore atto denominato “avviso di accertamento”** che determinerà le imposte evase, le sanzioni e gli interessi.
- Il predetto “avviso” dovrà essere emesso, a pena di decadenza, decorso il termine dilatorio **di 60 giorni dalla notificazione** del processo verbale di constatazione.

CONCLUSIONE DELLA VERIFICA FISCALE

In caso di violazioni di carattere penale

Il processo verbale di constatazione verrà inviato sia all'Agenzia delle Entrate che alla Procura della Repubblica per la denuncia dei soggetti responsabili delle violazioni.

- **Sorgeranno due procedimenti:** l'uno di carattere amministrativo, l'altro di carattere penale nei confronti dei soggetti a cui è attribuita la violazione.
- Per il **primo** procedimento è competente l'**Autorità Amministrativa**; per il **secondo**, di carattere penale, l'**Autorità Giudiziaria**.

COME PUO' DIFENDERSI IL CONTRIBUENTE DI FRONTE ALL'EMISSIONE DI UN ATTO ILLEGITTIMO?

Se il contribuente ritiene che nel corso della verifica fiscale siano state poste in essere delle **irregolarità** da parte dei verificatori:

- potrà rivolgere un'istanza ad un Organo amministrativo terzo ed imparziale, competente a decidere sulla questione, ossia il Garante dei diritti del Contribuente, istituito presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate.

Se invece ritiene che **l'avviso di accertamento** dell'Agenzia delle Entrate **sia stato emanato sulla base di un processo verbale di constatazione illegittimo**:

- il contribuente potrà impugnare lo stesso (**entro 60 giorni dalla notifica**) con l'assistenza di un difensore tecnico.

L'avviso di accertamento, a differenza di tutti gli altri atti di carattere amministrativo, non può essere impugnato in primo grado dinanzi al T.a.r. (tribunale amministrativo regionale), ma esclusivamente dinanzi ad un Organo (Giudice terzo ed imparziale) denominato Commissione Tributaria Provinciale.

COME PUO' DIFENDERSI IL CONTRIBUENTE DI FRONTE ALL'EMISSIONE DI UN ATTO ILLEGITTIMO?

Possibili profili penali

Se il contribuente è stato altresì denunciato per aver commesso un reato tributario di cui al *D.lgs. 74/2000*, sarà necessario interpellare un avvocato penalista competente in materia fiscale, il quale provvederà ad assumere le difese dell'indagato/imputato in sede giurisdizionale (Tribunale).

L'Avvocato tributarista

La complessità della materia tributaria, unita alla sua **tipicità**, rispetto a tutti gli altri ambiti giuridici, la rendono spesso poco comprensibile a professionisti non specializzati in materia. Se a ciò si unisce il fatto che, nell'ambito della fase di verifica e nella successiva fase processuale amministrativa e/o giudiziaria, sono richieste **competenze tecniche di tipo procedurale**, si comprende bene come per ottenere una adeguata assistenza sin dalla prima fase della verifica sia necessario valutare l'assistenza di un avvocato tributarista.

L'Avvocato tributarista

L'avvocato tributarista:

- si occupa della difesa tecnica tributaria, tutelando gli interessi del contribuente in giudizio;
- a differenza del difensore tecnico tributario, può assistere e tutelare il contribuente non solo in sede amministrativa, ma anche in sede di processo penale tributario;
- ha conseguito una laurea in Giurisprudenza e, così come ogni altro avvocato, per esercitare la professione deve necessariamente iscriversi all'albo degli avvocati dopo aver superato l'esame di Stato;
- solo un avvocato tributarista potrebbe assicurare, quindi, una tutela completa in ogni sede.

L'Avvocato tributarista

Ma come scegliere un buon avvocato tributarista?

- instaurare un preventivo contatto con avvocati che abbiano competenze in ambito tributario;
- accertarsi se gli stessi abbiano esperienza specifica con la causa che ci riguarda o cause simili;
- accertarsi se seguono periodicamente corsi di aggiornamento e/o corsi di formazione in materia tributaria;
- accertarsi se abbiano prodotto pubblicazioni in materia.

Grazie per l'attenzione