



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITÀ DI VERIFICA

VOLUME I

PARTE I: Disposizioni generali in tema di verifiche e controlli

PARTE II: Poteri ispettivi in materia fiscale

PARTE III: Preparazione, avvio, esecuzione e conclusione delle verifiche e dei controlli

Circolare n. 1/2008



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITA' DI VERIFICA

INDICE GENERALE

VOLUME I

Presentazione.	XXXIII
Guida alla consultazione.	XXXV

PARTE I

DISPOSIZIONI GENERALI IN TEMA DI VERIFICHE E CONTROLLI

CAPITOLO 1

L'ATTIVITÀ ISPETTIVA IN MATERIA FISCALE. INQUADRAMENTO GENERALE

1. Premessa.	3
2. La verifica.	4
<i>a. Definizione.</i>	4
<i>b. Le diverse tipologie di verifica.</i>	5
(1) <i>Indicazioni introduttive.</i>	5
(2) <i>Le distinzioni in base alla fonte d'attivazione.</i>	5
(3) <i>Le distinzioni in base al soggetto verificato.</i>	7
(4) <i>Le distinzioni in base alle potestà ispettive esercitate.</i>	7
3. Il controllo: definizioni e classificazioni.	8
4. I "lavori a progetto" in materia fiscale.	8

CAPITOLO 2
LA COMPETENZA ALL'ESECUZIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

1. Introduzione.	10
2. La competenza ordinaria.	10
<i>a. Le regole in tema di verifiche.</i>	10
<i>b. Le regole in tema di controlli.</i>	12
3. Le deroghe alle regole ordinarie.	13
<i>a. Deroga permanente per le attività ispettive in presenza di tassazione consolidata.</i>	13
<i>b. Casi di deroga da autorizzare da parte del Comandante Regionale, su proposta del Comandante Provinciale.</i>	14
<i>c. Casi di deroga che possono essere autorizzati dal Comandante Provinciale.</i>	15
<i>d. Indicazioni conclusive. Possibili ipotesi di deroga per i casi di frodi basate su fatturazioni per operazioni inesistenti.</i>	15
4. Gli effetti delle regole in tema di competenza ai fini delle accise.	16

CAPITOLO 3
COMPITI E RESPONSABILITÀ
DEI DIVERSI LIVELLI DI COMANDO E DI ESECUZIONE DEL SERVIZIO

1. Introduzione.	17
2. Il Capo Pattuglia.	17
3. Il Direttore della Verifica.	18
4. Il Comandante di reparto.	20

CAPITOLO 4
LA PROGRAMMAZIONE DELLE VERIFICHE

1. La funzione della programmazione.	22
2. Disposizioni di carattere generale.	22
3. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “minori dimensioni”.	23
<i>a. Competenza all'approvazione.</i>	23
<i>b. Procedura di programmazione.</i>	23
<i>(1) Proposta.</i>	23
<i>(2) Approvazione.</i>	24
4. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “medie dimensioni”.	25
<i>a. Competenza all'approvazione.</i>	25
<i>b. Procedura di programmazione.</i>	25
<i>(1) Proposta.</i>	25
<i>(2) Approvazione.</i>	26
5. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “rilevanti dimensioni”.	26

a. Competenza all'approvazione.	26
b. Procedura di programmazione.	27
(1) Proposta.	27
(2) Coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.	28
(a) Funzioni ed oggetto del coordinamento.	28
(b) Modalità del coordinamento.	28
(c) Le regole di coordinamento per i controlli a soggetti che hanno optato per la tassazione di gruppo.	30
(3) Approvazione definitiva.	31
6. Esecuzione e modifiche del piano.	31
7. Avvio di verifiche extra – programma.	32

CAPITOLO 5 LA SELEZIONE DEI SOGGETTI DA SOTTOPORRE A VERIFICA O CONTROLLO

1. Profili giuridici di carattere generale.	34
2. Profili operativi.	34
3. L'attività di <i>intelligence</i>.	35
4. L'analisi di rischio e l'utilizzo delle strumentazioni informatiche disponibili: rinvio.	37
5. L'attività di controllo economico del territorio.	37
6. L'acquisizione di dati e notizie presso Uffici pubblici e operatori economici.	38
7. Le segnalazioni di fatti di interesse fiscale da parte di altri Organismi di vigilanza, dell'Autorità Giudiziaria e della polizia giudiziaria.	39
8. Attività ispettiva in materia fiscale e attività a contrasto del riciclaggio.	39
9. Linee guida per la finalizzazione del processo di selezione.	41

CAPITOLO 6 L'UTILIZZO DEI SUPPORTI INFORMATICI NELLE ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE.

1. Introduzione. L'analisi di rischio.	42
2. Le banche dati di supporto alle attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale.	42
a. <i>Inquadramento generale.</i>	42
b. <i>Le banche dati accessibili attraverso la rete "3270".</i>	43
(1) <i>Anagrafe Tributaria.</i>	43
(2) <i>Precedenti Guardia di Finanza.</i>	43
(3) <i>Archivio STAT 2 (emittenti ed utilizzatori di F.O.I.).</i>	43
(4) <i>Banca dati CED interforze SDI (Sistema D'Indagine).</i>	43
(5) <i>Pubblico Registro Automobilistico.</i>	44
(6) <i>Accessi Conoscitivi per A.T..</i>	44
(7) <i>Hydra – Archivio lavoratori dipendenti.</i>	44
c. <i>Le banche dati accessibili attraverso la rete LAN.</i>	44
(1) <i>Sito WebAT.</i>	44

(2) <i>L'archivio M.E.R.C.E. (Monitoraggio e Rappresentazione Commercio Estero).</i>	45
(3) <i>Il sistema Infocamere – Telemaco.</i>	46
(4) <i>Sistema I.N.P.S./I.S.E.E..</i>	46
(5) <i>Banca dati dell'Osservatorio dei Lavori Pubblici.</i>	46
(6) <i>L'applicativo S.I.S.TER. (Sistema Interscambio Territorio).</i>	46
(7) <i>La sezione "Ge.C.O." (Gestione Conoscenza Operativa).</i>	46
(a) <i>La "banca dati dei rilievi".</i>	46
(b) <i>La "banca dati delle best practice".</i>	47
3. Gli applicativi di supporto alle attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale.	47
a. <i>Inquadramento generale.</i>	47
b. <i>Il sistema M.U.V. (Modello Unificato delle Verifiche).</i>	47
c. <i>Applicativo R.A.D.A.R. (Ricerca e Analisi Decisionale per l'Accertamento dei Redditi).</i>	47
d. <i>Applicativo C.E.TE. (Controllo Economico del Territorio).</i>	47
e. <i>Applicativo Webintelligence.</i>	48
f. <i>Applicativo A.M.I.C.O. (Applicativo di Monitoraggio Indagini e Consuntivazione).</i>	48
g. <i>Applicativo PIGRECO (Procedura Integrata Gestione Ricerche Elettroniche complesse).</i>	48
4. Le regole per l'accesso alle banche dati e agli applicativi in uso al Corpo.	48
5. Gli obblighi di comunicazione telematica di dati e notizie all'Anagrafe tributaria.	49
a. <i>Quadro dispositivo.</i>	49
b. <i>Modalità e prospettive di utilizzo.</i>	51

CAPITOLO 7 IL CONTROLLO DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA.

1. Natura e scopo dell'azione di controllo sull'attività di verifica.	52
2. Il controllo durante l'esecuzione della verifica.	52
a. <i>Introduzione.</i>	52
b. <i>I compiti dei superiori livelli di esecuzione del servizio e di comando.</i>	53
3. Il controllo sugli atti compilati al termine delle verifiche.	55
a. <i>Introduzione.</i>	55
b. <i>I possibili esiti del controllo sugli atti.</i>	56
c. <i>Le funzioni dei Comandanti Provinciali.</i>	57

PARTE II POTERI ISPETTIVI IN MATERIA FISCALE

CAPITOLO 1 QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO IN TEMA DI POTERI ISPETTIVI NEL SETTORE FISCALE

1. Introduzione.	61
-------------------------	----

2. Fonti legislative dei poteri del Corpo nelle diverse aree di imposizione.	62
a. <i>Poteri in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto.</i>	62
b. <i>Poteri in materia di IRAP.</i>	63
c. <i>Poteri in materia di imposta di registro.</i>	63
d. <i>Poteri in materia di imposte sulle successioni e donazioni.</i>	66
e. <i>Poteri in materia di imposte ipotecarie e catastali.</i>	67
f. <i>Poteri in materia di imposte di bollo e tasse sulle concessioni governative.</i>	67
g. <i>Poteri in materia di imposta sugli intrattenimenti.</i>	68
h. <i>Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi.</i>	68
i. <i>Poteri in materia di tributi locali.</i>	68
3. Le limitazioni ai poteri di controllo e di accertamento.	68
a. <i>Profili generali.</i>	68
b. <i>La certificazione tributaria.</i>	69
c. <i>Le sanatorie fiscali.</i>	71
d. <i>Gli interpelli.</i>	72
e. <i>Le posizioni fiscali “concordate” o “pianificate”.</i>	73
f. <i>Gli studi di settore e le novità della Legge Finanziaria per il 2007.</i>	74

CAPITOLO 2 POTERI CONCERNENTI LA FORMULAZIONE DI RICHIESTE E L'INOLTRO DI INVITI E QUESTIONARI

1. Introduzione.	75
2. Quadro normativo di riferimento.	75
a. <i>Poteri di invito in tema di imposte dirette.</i>	75
b. <i>Poteri di richiesta in tema di imposte dirette.</i>	76
c. <i>Poteri di invito in tema di imposta sul valore aggiunto.</i>	77
d. <i>Poteri di richiesta in tema di imposta sul valore aggiunto.</i>	78
3. Disposizioni procedurali.	79
4. I “controlli esplorativi”.	79
5. Le conseguenze del mancato adempimento da parte del contribuente.	80
a. <i>Previsioni sanzionatorie.</i>	80
b. <i>Le conseguenze sul piano dell'accertamento.</i>	81

CAPITOLO 3 POTERI CONCERNENTI L'ESECUZIONE DI ATTIVITÀ ISPETTIVE PRESSO LA SEDE E/O IL DOMICILIO DEL CONTRIBUENTE

1. L'accesso.	83
a. <i>Normativa generale.</i>	83
b. <i>L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole.</i>	84
c. <i>L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività professionali.</i>	85
d. <i>L'accesso presso i locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione.</i>	87

e. <i>L'accesso presso i locali diversi da quelli in precedenza menzionati.</i>	88
f. <i>L'accesso presso Organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria.</i>	90
2. La ricerca.	90
a. <i>Note introduttive.</i>	90
b. <i>L'esibizione e la consegna della documentazione da parte del contribuente ispezionato.</i>	91
c. <i>L'effettuazione delle ricerche.</i>	93
d. <i>Il reperimento di documentazione relativa a soggetti o attività diversi.</i>	94
e. <i>Ricerca e acquisizione di documenti contenuti in supporti informatici.</i>	94
f. <i>Le perquisizioni personali e l'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.</i>	96
g. <i>L'acquisizione di documenti per i quali é opposto il segreto professionale.</i>	96
3. L'ispezione documentale.	98
4. Le verificazioni e le altre rilevazioni.	98

CAPITOLO 4 IRREGOLARITÀ NELL'ESERCIZIO DEI POTERI ISPETTIVI E POSSIBILI CONSEGUENZE

1. Introduzione.	100
2. Le principali posizioni della giurisprudenza.	100
3. La responsabilità dei verificatori.	103
4. La rilevanza del consenso del contribuente.	104

PARTE III PREPARAZIONE, AVVIO, ESECUZIONE E CONCLUSIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

CAPITOLO 1 LA PREPARAZIONE DELLA VERIFICA

1. Funzione della preparazione.	107
2. Gli adempimenti procedurali per la preparazione.	107
a. <i>Dati e notizie da acquisire in sede di preparazione.</i>	107
b. <i>La scheda di preparazione.</i>	109
c. <i>La preventiva consultazione delle metodologie di controllo disponibili.</i>	109
d. <i>La preventiva consultazione delle "check list" allegate alla presente istruzione.</i>	110
e. <i>La preventiva consultazione delle banche dati disponibili.</i>	111
f. <i>La preventiva verifica dell'assenza di altre attività ispettive nei confronti del contribuente.</i>	112
3. Il piano di verifica.	112
4. Il foglio di servizio e l'ordine d'accesso.	114

CAPITOLO 2 L'AVVIO DELLA VERIFICA

1. Il luogo di esecuzione della verifica.	116
2. I periodi d'imposta da sottoporre a verifica e i termini di decadenza dell'azione di accertamento.	118
3. Adempimenti procedurali.	119
<i>a. Le garanzie del contribuente. Profili generali.</i>	119
(1) <i>Lo Statuto dei diritti del contribuente.</i>	119
(2) <i>La necessità di evitare che l'attività ispettiva incida negativamente sul normale svolgimento dell'attività economica.</i>	120
(3) <i>L'effettuazione di accessi sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo e la connessa informativa al contribuente.</i>	121
(4) <i>L'informativa al contribuente circa le ragioni che giustificano l'attività ispettiva e l'oggetto di quest'ultima.</i>	122
(5) <i>Le altre informazioni circa i diritti e gli obblighi del contribuente.</i>	125
<i>b. Le operazioni ispettive da intraprendere.</i>	126
(1) <i>Modalità esecutive dell'accesso.</i>	126
(2) <i>La ricerca e le altre operazioni di natura coercitiva.</i>	128
(3) <i>L'acquisizione della documentazione e l'adozione delle relative cautele.</i>	130
(4) <i>L'effettuazione di verificazioni ed altre rilevazioni.</i>	131
4. Adempimenti statistici.	137
<i>a. La compilazione del MUV.</i>	137
<i>b. La procedura S.I.Rend.</i>	137

CAPITOLO 3 L'ESECUZIONE DELLA VERIFICA

1. L'aggiornamento del piano di verifica.	138
2. La progressiva consultazione delle metodologie di controllo e delle <i>check list</i> disponibili.	139
3. Il processo verbale di verifica.	139
<i>a. Funzione e valore giuridico.</i>	139
<i>b. Indicazioni per la compilazione.</i>	139
4. Il contraddittorio con il contribuente.	142
5. La sospensione delle operazioni di verifica.	143
6. La permanenza presso la sede del contribuente e la durata della verifica.	144

CAPITOLO 4 LE FASI ESECUTIVE DELLA VERIFICA

1. Introduzione.	147
2. Il controllo contabile.	147
<i>a. Profili generali.</i>	147
<i>b. La contabilità dei contribuenti minimi.</i>	148

c. Libri e registri per le imprese in contabilità ordinaria.	150
(1) Il regime di contabilità ordinaria.	150
(2) Libri e registri prescritti dal codice civile ed ai fini delle imposte sui redditi.	150
(3) Obblighi contabili previsti dalla legislazione sul lavoro: cenni sui profili sanzionatori.	154
(4) I registri IVA.	159
(5) Modalità di tenuta di libri e registri.	161
d. Libri e registri per le imprese a contabilità semplificata.	162
e. Libri e registri per gli esercenti arti e professioni.	163
f. Altri regimi contabili.	163
g. La fatturazione e la conservazione della documentazione in via elettronica e gli effetti sull'attività ispettiva.	167
h. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	172
3. Il controllo sostanziale.	173
a. Generalità.	173
b. Il riscontro materiale.	173
c. Il riscontro di coerenza.	174
(1) Il riscontro di coerenza interna.	174
(2) Il riscontro di coerenza esterna.	175
d. Il riscontro indiretto – presuntivo.	175
e. Il riscontro analitico – normativo.	176
f. Il riscontro relativo agli obblighi di effettuazione e versamento di ritenute.	177
g. Il riscontro relativo agli obblighi di liquidazione e versamento delle imposte.	177

CAPITOLO 5 LA CONCLUSIONE DELLA VERIFICA

1. Il processo verbale di constatazione.	178
a. Funzione e valore giuridico.	178
b. La sottoscrizione del contribuente.	179
c. Il rilascio al contribuente.	180
d. L'adesione ai processi verbali di constatazione.	181
(1) Generalità.	181
(2) Il campo di applicazione dell'istituto.	182
(3) Modalità di effettuazione dell'adesione e connessi adempimenti dei verificatori.	184
e. Contenuti di carattere generale.	185
f. La motivazione dei rilievi formulati.	187
g. La formulazione dei rilievi connotati da obiettiva e particolare complessità.	189
h. Le osservazioni del contribuente dopo il rilascio del processo verbale di constatazione.	191
2. Le proposte per l'adozione di misure cautelari in materia fiscale.	192
3. Il "ritorno" presso la sede del contribuente dopo la conclusione della verifica.	193
4. Adempimenti statistici.	194
a. La compilazione del MUV.	194

<i>b. Le rilevazioni e le comunicazioni informatiche.</i>	196
(1) <i>Il modello STAT/1.</i>	196
(2) <i>Il S.I.Rend.</i>	198
(3) <i>Il sistema "PiGgrecoWeb".</i>	199
<i>c. La segnalazione di risultato di servizio.</i>	199
5. La condivisione delle più significative esperienze di servizio.	199
<i>a. La condivisione delle "best practice".</i>	199
<i>b. La condivisione dei rilievi operativi.</i>	200
<i>c. La segnalazione di particolari sistemi di frode.</i>	200

CAPITOLO 6 PREPARAZIONE, ESECUZIONE E CONCLUSIONE DEI CONTROLLI

1. Introduzione.	202
2. Preparazione.	202
3. Avvio ed esecuzione.	203
4. Conclusione.	204
5. Adempimenti statistici.	205

CAPITOLO 7 ULTERIORI INDICAZIONI RELATIVE AI DIRITTI DEI CONTRIBUENTI IN OCCASIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

1. Introduzione.	206
2. L'interessamento del Garante del contribuente.	206
<i>a. Le funzioni del Garante del contribuente.</i>	206
<i>b. Le potestà del Garante del contribuente nei riguardi dell'attività ispettiva fiscale.</i>	207
<i>c. Gli adempimenti dei reparti in caso di richiesta del Garante del contribuente.</i>	207
3. La tutela della <i>privacy</i>.	209
<i>a. Aspetti generali.</i>	209
<i>b. Il trattamento dei dati nell'attività di verifica.</i>	210
4. Il diritto di accesso agli atti delle verifiche e dei controlli.	213
<i>a. Profili normativi di carattere generale.</i>	213
<i>b. L'esercizio del diritto d'accesso nei procedimenti tributari.</i>	214
5. Regole di condotta dei militari durante le verifiche ed i controlli.	215
<i>a. Principi e canoni di carattere generale.</i>	215
<i>b. Il codice deontologico per i militari della Guardia di Finanza.</i>	216
<i>c. Direttive di condotta nel corso delle operazioni ispettive.</i>	216

VOLUME II

PARTE IV METODOLOGIE DI CONTROLLO

CAPITOLO 1 METODI DI CONTROLLO E METODI DI ACCERTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, DELL'IRAP E DELL'IVA

1. Introduzione.	3
2. La connessione fra metodologie di controllo e di accertamento.	5
<i>a. Il rapporto funzionale fra attività ispettiva e procedimento di accertamento.</i>	5
<i>b. Metodi di ricostruzione dei redditi determinati in base a scritture contabili.</i>	6
<i>c. Metodi di ricostruzione dei redditi non determinati in base a scritture contabili: rinvio.</i>	7
<i>d. Conseguenze operative della connessione fra metodi di ricostruzione della base imponibile e metodologie di controllo.</i>	8
3. L'attività ispettiva condotta con metodo analitico.	8
4. L'attività ispettiva condotta con metodo induttivo "puro".	9
<i>a. Presupposti e indicazioni generali.</i>	9
<i>b. Indicazioni di orientamento per il concreto svolgimento dell'attività.</i>	10
5. L'attività ispettiva condotta con metodo analitico – induttivo.	12
<i>a. Presupposti e indicazioni generali.</i>	12
<i>b. La ricostruzione della base imponibile con riferimento alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio dell'attività.</i>	13

CAPITOLO 2 LE METODOLOGIE DI CONTROLLO BASATE SU PROVE PRESUNTIVE: IL RISCONTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO

1. Introduzione.	14
2. Valenza generale delle prove indirette – presuntive ai fini fiscali.	14
<i>a. Le presunzioni in generale.</i>	14
<i>b. Modalità di utilizzo delle presunzioni legali, semplici e semplicissime nell'ambito dell'attività ispettiva fiscale.</i>	14
3. Le presunzioni utilizzabili nell'attività ispettiva fiscale: categorie generali.	16
4. Le diverse modalità di utilizzo delle prove indirette – presuntive in base alle caratteristiche ed alle dimensioni dei contribuenti.	17
5. Le prove indirette – presuntive alla base dei sistemi di determinazione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.	18
6. Specifiche tipologie di prove indirette – presuntive utilizzabili per l'attività ispettiva in materia di reddito d'impresa e di lavoro autonomo.	20

a. Osservazioni introduttive.	20
b. Le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari.	20
(1) Inquadramento generale.	20
(2) Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità esistente e regolare.	21
(a) L'articolazione generale del percorso ispettivo.	21
(b) Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci: i controlli per valore e le percentuali di ricarico.	22
(c) Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi ai fattori della produzione.	26
(d) Le ricostruzioni indirette basate su altri elementi di fatto o documentali.	29
(3) Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità inesistente o inattendibile.	31
(4) Indicazioni conclusive.	32
c. La documentazione extracontabile.	32
d. Le dichiarazioni di parte e testimoniali.	35
e. Le presunzioni legali di cessione e d'acquisto.	37
(1) La disciplina normativa.	37
(2) Condizioni per l'applicazione delle presunzioni e indicazioni operative.	39
(3) Indicazioni particolari per le differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente e per le imprese operanti nella grande distribuzione.	40
f. Le presunzioni nel settore immobiliare.	41
(1) Introduzione.	41
(2) Le presunzioni nel settore delle locazioni immobiliari.	42
(3) Le presunzioni nel settore delle compravendite immobiliari.	43
(a) Profili fiscali di carattere generale.	43
(b) Presunzioni ai fini IVA.	44
(c) Presunzioni ai fini del reddito d'impresa.	44
(d) Applicazione temporale delle presunzioni.	45
(4) Indicazioni operative.	45
(a) Aspetti generali.	45
(b) Interventi ispettivi nel settore delle locazioni immobiliari.	45
(c) Interventi ispettivi nel settore delle compravendite immobiliari.	46
(d) Indicazioni comuni ai settori delle locazioni e delle compravendite immobiliari.	48
g. La presunzione di occulta distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria.	49
h. Altre tipologie di elementi presuntivi.	50
i. Le presunzioni nella ricostruzione del reddito da lavoro autonomo.	53
7. Le preclusioni normative all'utilizzo di presunzioni.	56

CAPITOLO 3 IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO D'IMPRESA

1. Introduzione.	57
2. Definizione del reddito d'impresa.	57
3. I soggetti che possono produrre reddito d'impresa e le relative modalità di tassazione.	58

4. Determinazione e tassazione del reddito d'impresa.	60
a. <i>La derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico.</i>	60
(1) <i>Le regole di base.</i>	60
(2) <i>Procedure e modalità di rilevazione contabile e di redazione dei bilanci.</i>	60
(a) <i>Le indicazioni del codice civile e i principi contabili nazionali ed internazionali.</i>	60
(b) <i>Il recepimento dei principi contabili internazionali nella normativa nazionale in tema di redazione dei bilanci.</i>	62
(c) <i>La dicotomia fra imprese che adottano i principi contabili internazionali e quelle che adottano i principi contabili nazionali: prime osservazioni sui riflessi fiscali.</i>	63
(d) <i>Principali differenze fra principi contabili nazionali e principi contabili internazionali.</i>	64
(e) <i>Gli interventi di adeguamento della normativa in tema di determinazione del reddito d'impresa per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali.</i>	65
(3) <i>Evoluzione della normativa in tema di rapporti fra reddito d'impresa e risultato di bilancio.</i>	67
(a) <i>I termini della questione.</i>	67
(b) <i>Il processo di "disinquinamento fiscale" del bilancio d'esercizio.</i>	68
(c) <i>La soluzione adottata con l'introduzione dell'IRES: la deduzione extracontabile dei componenti negativi di rilievo fiscale.</i>	68
(d) <i>La soppressione delle deduzioni extracontabili disposta dalla Legge Finanziaria 2008.</i>	70
b. <i>I principi generali per la determinazione del reddito d'impresa.</i>	72
(1) <i>Il principio di competenza e i principi di certezza e determinabilità.</i>	72
(2) <i>Il principio di inerenza.</i>	75
(3) <i>Il principio di imputazione a conto economico.</i>	75
(4) <i>Le regole generali in tema di valutazioni.</i>	77
5. Le fasi del controllo.	79
a. <i>La selezione delle voci di bilancio da controllare.</i>	79
b. <i>Il riscontro delle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione a fini civilistici.</i>	80
(1) <i>Osservazioni preliminari.</i>	80
(2) <i>Il riscontro dei profili di possibile "falsità" o "inesattezza materiale" delle voci di bilancio.</i>	80
(3) <i>La cognizione delle regole contabili applicate.</i>	82
(4) <i>I possibili effetti sul piano della responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile ed incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni.</i>	84
c. <i>Il controllo sull'osservanza dei principi generali.</i>	85
(1) <i>Introduzione.</i>	85
(2) <i>Il controllo sull'osservanza del principio di competenza.</i>	86
(3) <i>Il controllo sull'osservanza del principio di inerenza.</i>	88
(4) <i>Il controllo sull'osservanza del principio di imputazione a conto economico.</i>	92

(5) <i>Il controllo sulle regole generali in tema di valutazione.</i>	92
6. Il controllo sulle regole specifiche relative a singole componenti: rinvio.	93
7. Il controllo nei confronti delle imprese minori.	94
a. <i>Definizione.</i>	94
b. <i>Determinazione del reddito imponibile.</i>	94
c. <i>Indicazioni operative.</i>	96
8. L'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini delle imposte sui redditi.	97
9. La tassazione per trasparenza.	100
a. <i>La trasparenza fra società di capitali.</i>	100
(1) <i>Principali previsioni normative.</i>	100
(2) <i>Accertamento e responsabilità.</i>	101
(3) <i>Indicazioni operative.</i>	102
b. <i>La trasparenza delle società a ristretta base azionaria.</i>	103
10. La tassazione consolidata di gruppo.	104
a. <i>Profili generali e principali previsioni normative.</i>	104
b. <i>Obblighi in capo alle società controllate.</i>	106
c. <i>Obblighi in capo alla società o ente controllante.</i>	106
d. <i>Disposizioni specifiche in tema di responsabilità e accertamento.</i>	107
e. <i>Indicazioni operative.</i>	107
f. <i>Il consolidato mondiale: cenni.</i>	108

**CAPITOLO 4
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE**

1. Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP.	111
a. <i>Profili generali.</i>	111
b. <i>Il presupposto dell'imposta.</i>	111
c. <i>Soggetti passivi.</i>	112
d. <i>Base imponibile.</i>	112
(1) <i>Le regole di determinazione fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.</i>	112
(2) <i>Le regole di determinazione dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.</i>	112
2. Indicazioni operative.	115
a. <i>Precisazioni preliminari.</i>	115
b. <i>Le principali voci da considerare nell'attività ispettiva.</i>	116
c. <i>Le fasi del controllo.</i>	118

**CAPITOLO 5
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO SULL'OSSERVANZA DELLA DISCIPLINA IVA**

1. Introduzione.	121
2. Lineamenti essenziali della disciplina IVA.	121

a. <i>Natura del tributo.</i>	121
b. <i>Operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse.</i>	121
c. <i>I soggetti passivi.</i>	122
d. <i>Effettuazione delle operazioni e determinazione della base imponibile.</i>	124
e. <i>La detrazione.</i>	125
f. <i>La fatturazione: regole generali.</i>	128
g. <i>Regole di territorialità dell'imposta.</i>	130
h. <i>Cessioni all'esportazione.</i>	131
(1) <i>Premessa.</i>	131
(2) <i>Esportazioni dirette.</i>	131
(3) <i>Operazioni triangolari.</i>	132
(4) <i>Operazioni assimilate.</i>	133
(5) <i>Esportazioni indirette.</i>	133
i. <i>Cenni in tema di liquidazioni, versamenti e dichiarazione.</i>	134
3. Lineamenti essenziali della regolamentazione dell'IVA comunitaria.	135
4. Le disposizioni finalizzate al contrasto di specifiche tipologie di frode nel settore dell'IVA.	137
a. <i>Premessa.</i>	137
b. <i>Commercio di autoveicoli.</i>	139
c. <i>Comunicazione telematica relativa alle dichiarazioni d'intenti.</i>	142
d. <i>Responsabilità solidale del cessionario.</i>	143
e. <i>Inversione contabile (c.d. "Reverse Charge").</i>	144
(1) <i>Profili generali.</i>	144
(2) <i>Il "reverse charge" nel settore edile.</i>	146
5. L'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini IVA.	147
6. Indicazioni operative.	148
a. <i>Premessa.</i>	148
b. <i>I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	148
7. Le principali metodologie di controllo.	149
a. <i>Introduzione.</i>	149
b. <i>Controllo sugli adempimenti.</i>	150
(1) <i>Profili generali.</i>	150
(2) <i>Il controllo relativo alla registrazione delle fatture attive.</i>	151
(3) <i>Il controllo relativo alla registrazione delle fatture passive.</i>	151
(4) <i>Il riepilogo delle fatture emesse nelle liquidazioni periodiche.</i>	152
(5) <i>Il riscontro dei versamenti periodici.</i>	152
(6) <i>Il controllo della dichiarazione annuale.</i>	153
c. <i>Controllo sulle operazioni.</i>	153
(1) <i>Profili generali.</i>	153
(2) <i>Il controllo delle operazioni di acquisto.</i>	154
(3) <i>Il controllo delle operazioni attive.</i>	154

CAPITOLO 6
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL'ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO

1. Lineamenti essenziali della disciplina del reddito di lavoro autonomo.	156
a. <i>Generalità.</i>	156
b. <i>Determinazione del reddito di lavoro autonomo.</i>	157
(1) <i>Regime analitico ordinario.</i>	157
(a) <i>Profili generali.</i>	157
(b) <i>Criterio di cassa.</i>	157
(c) <i>Proventi tassabili.</i>	158
(d) <i>Regole generali in tema di deducibilità dei componenti negativi di reddito.</i>	158
(e) <i>Regole specifiche per la deducibilità di particolari componenti negativi di reddito.</i>	159
(f) <i>Obblighi contabili.</i>	162
(2) <i>Regimi analitici particolari e relativi obblighi contabili.</i>	163
(a) <i>Nuove attività.</i>	163
(b) <i>Contribuenti marginali.</i>	164
(c) <i>Contribuenti minimi.</i>	164
(d) <i>Contribuenti minimi in franchigia IVA.</i>	165
(e) <i>Lavoratori autonomi di minori dimensioni (cc.dd. "super minori").</i>	165
c. <i>Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP: rinvio.</i>	165
2. Attività di lavoro autonomo e normativa IVA.	166
3. Le fasi del controllo.	167

CAPITOLO 7
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEGLI ADEMPIMENTI
IN TEMA DI RITENUTE, CREDITI D'IMPOSTA, LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI

1. Introduzione.	169
2. Le ritenute alla fonte.	169
a. <i>Generalità.</i>	169
b. <i>Disciplina generale e principali distinzioni.</i>	169
c. <i>Sostituti d'imposta.</i>	170
d. <i>Obblighi del sostituto d'imposta</i>	170
(1) <i>Effettuazione delle ritenute e termini di pagamento.</i>	170
(2) <i>Certificazione.</i>	171
(3) <i>Presentazione della dichiarazione.</i>	171
e. <i>Sostituiti d'imposta.</i>	171
f. <i>Indicazioni per l'attività di controllo.</i>	171
3. I crediti d'imposta.	172
a. <i>Profili generali.</i>	172
b. <i>Compensazione.</i>	172
c. <i>Rimborsi.</i>	174
(1) <i>Note introduttive.</i>	174

(2) <i>Imposte dirette.</i>	174
(3) <i>IVA.</i>	175
d. <i>Cessione del credito d'imposta.</i>	175
e. <i>Indicazioni per l'attività di controllo.</i>	177
4. Le liquidazioni ed i versamenti.	178

CAPITOLO 8 IL RISCANTO ANALITICO – NORMATIVO DI ATTIVITÀ BENEFICIARIE DI REGIMI FISCALI AGEVOLATIVI

1. Gli Enti non commerciali.	179
a. <i>Inquadramento normativo.</i>	179
b. <i>Profili relativi alla imposizione diretta.</i>	181
(1) <i>Aspetti generali.</i>	181
(2) <i>La determinazione del reddito.</i>	182
(3) <i>Il regime forfetario degli enti non commerciali.</i>	183
c. <i>Il regime fiscale degli enti associativi.</i>	183
(1) <i>Aspetti generali.</i>	183
(2) <i>Le agevolazioni previste in materia di imposte sui redditi.</i>	184
(3) <i>I vincoli statutari.</i>	184
d. <i>Gli obblighi contabili degli enti non commerciali.</i>	185
e. <i>Indicazioni operative.</i>	186
(1) <i>Problematiche relative all'accesso.</i>	186
(2) <i>Controllo della "reale" natura dell'ente.</i>	187
(3) <i>Controllo degli adempimenti fiscali.</i>	188
2. Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.	188
a. <i>Profili normativi di carattere generale.</i>	188
b. <i>Le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS.</i>	190
(1) <i>Imposizione diretta.</i>	190
(2) <i>Imposizione indiretta.</i>	190
c. <i>Obblighi contabili.</i>	191
d. <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	192
3. Le cooperative a mutualità prevalente: cenni.	192
a. <i>Premessa.</i>	192
b. <i>Aspetti civilistici.</i>	192
c. <i>Contenuto delle principali agevolazioni fiscali.</i>	193
d. <i>Indicazioni operative.</i>	194
4. Altri regimi agevolativi: cenni.	195
a. <i>Aspetti generali.</i>	195
b. <i>A agevolazioni per determinati investimenti.</i>	195
c. <i>A agevolazioni varie.</i>	196
d. <i>Indicazioni operative.</i>	198

CAPITOLO 9 GLI STUDI DI SETTORE

1. Natura e funzione degli studi di settore.	199
2. L'applicabilità degli studi di settore ed effetti della relativa disciplina.	200
<i>a. Categorie di contribuenti rientranti negli studi di settore.</i>	200
<i>b. Il procedimento di accertamento in base agli studi di settore.</i>	202
<i>c. Il risultato dello studio di settore quale sintesi di parametri di congruità e di coerenza economica.</i>	204
<i>d. La previsione di indici di normalità economica ad opera delle Leggi Finanziarie 2007 e 2008.</i>	205
3. Gli effetti dell'accertamento in base agli studi di settore e dell'adeguamento da parte del contribuente.	207
4. Studi di settore e attività ispettiva.	208
<i>a. L'attività ispettiva nei riguardi dei soggetti rientranti nel campo di applicazione degli studi di settore.</i>	208
<i>b. L'attività ispettiva finalizzata al riscontro degli elementi posti a base dell'applicazione degli studi di settore.</i>	209
<i>c. L'utilizzo degli studi di settore quale supporto all'ordinaria attività ispettiva.</i>	209

CAPITOLO 10 ELUSIONE FISCALE E INTERPOSIZIONE FITTIZIA

1. L'elusione fiscale.	211
<i>a. Introduzione. L'evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione.</i>	211
<i>b. L'elusione nelle imposte sui redditi.</i>	214
(1) <i>L'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.</i>	214
(2) <i>Le "valide ragioni economiche".</i>	216
<i>c. L'elusione fiscale nell'IVA.</i>	217
<i>d. Principali tecniche elusive e indicazioni per l'attività ispettiva.</i>	219
2. L'interposizione fittizia.	223
<i>a. Quadro normativo di riferimento e indicazioni per l'attività di controllo.</i>	223
<i>b. Problematiche particolari riguardanti la fittizia intestazione societaria.</i>	224
3. La disciplina delle società di comodo.	226
<i>a. Inquadramento generale.</i>	226
<i>b. Ambito soggettivo di applicazione.</i>	226
<i>c. Condizioni oggettive di non operatività.</i>	227
<i>d. Effetti fiscali in caso di non operatività.</i>	227

CAPITOLO 11 IL CONTROLLO DELLE ATTIVITÀ ILLECITE

1. Introduzione.	230
2. La tassazione dei redditi di illecita provenienza.	230
3. L'indeducibilità dei costi da reato.	232

4. La tassazione dei fenomeni di commercio abusivo.	235
--	-----

CAPITOLO 12
L'ATTIVITÀ ISPETTIVA BASATA SULLO SVILUPPO
DI ELEMENTI INDICATIVI DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. Profili generali.	237
<i>a. Funzioni e principali problematiche dell'attività ispettiva basata su elementi indicativi di capacità contributiva.</i>	237
<i>b. La preventiva acquisizione di elementi indicativi di capacità contributiva.</i>	237
2. La disciplina dell'accertamento nei riguardi dei soggetti percettori di redditi non determinabili in base a scritture contabili.	239
<i>a. La rettifica sintetica delle dichiarazioni e l'accertamento d'ufficio.</i>	239
<i>b. La disciplina del "redditometro".</i>	240
<i>c. Il funzionamento del "redditometro".</i>	241
<i>d. Le principali posizioni della giurisprudenza.</i>	246
3. L'intestazione fittizia di beni e servizi "sintomatici" di capacità contributiva e gli effetti ai fini dell'accertamento.	247
<i>a. L'intestazione ad altra persona fisica.</i>	247
<i>b. L'intestazione ad una impresa o ad una attività di lavoro autonomo.</i>	248
<i>c. L'intestazione ad una società.</i>	249
4. Indicazioni operative circa le fasi di sviluppo degli elementi indicativi di capacità contributiva.	251

CAPITOLO 13
DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE VERIFICHE NEI CONFRONTI DI IMPRESE DI MEDIE E
RILEVANTI DIMENSIONI IN CASO DI EMISSIONE DI STRUMENTI FINANZIARI E
SIGNIFICATIVE PRESENZE ESTERE

1. Introduzione.	254
2. Analisi degli elementi salienti della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale dei soggetti emittenti strumenti finanziari.	255
<i>a. Il generale contesto esterno di riferimento.</i>	255
<i>b. Gli strumenti finanziari: definizioni e distinzioni.</i>	256
<i>c. Indicazioni operative: la rilevazione degli indici di pericolosità.</i>	257
(1) <i>Profili generali.</i>	257
(2) <i>Il capitale e il patrimonio.</i>	257
(3) <i>Analisi della situazione patrimoniale.</i>	260
(4) <i>Analisi della situazione finanziaria.</i>	261
(5) <i>Analisi della situazione economica.</i>	262
(6) <i>Ulteriori indici di carattere oggettivo.</i>	263
(7) <i>Avvertenze particolari in caso di emissione di obbligazioni (bond).</i>	264
<i>d. Adempimenti dei verificatori in caso di acquisizione di elementi indicativi di "profili di rischio".</i>	264
3. Indicazioni operative in caso di acquisizione di elementi indicativi di ulteriori ipotesi di illeciti di natura economico – finanziaria.	266

4. La rilevazione di significative presenze estere, con particolare riferimento a quelle collegate a Paesi ad economia emergente.	268
<i>a. Il generale contesto esterno di riferimento.</i>	268
<i>b. Adempimenti dei verificatori.</i>	269

VOLUME III

PARTE V LE INDAGINI FINANZIARIE

CAPITOLO 1 DISCIPLINA GENERALE

1. Il segreto bancario.	3
2. Evoluzione normativa: dalle indagini bancarie alle indagini finanziarie.	3
<i>a. La disciplina del segreto bancario nella normativa fiscale antecedente al 1991.</i>	3
<i>b. Le novità introdotte dalla Legge 30 dicembre 1991, n. 413 e dalla Legge 28 dicembre 1995, n. 549.</i>	4
<i>c. L'attuale disciplina delle indagini finanziarie.</i>	4
<i>d. La tracciabilità delle movimentazioni finanziarie. Cenni alle disposizioni del Testo Unico antiriciclaggio con riflessi sulla disciplina delle indagini finanziarie.</i>	5
3. Gli Organi abilitati alla formulazione delle richieste.	6
4. I destinatari delle richieste.	6
<i>a. Premessa.</i>	6
<i>b. Le categorie di intermediari assoggettati alla disciplina delle indagini finanziarie.</i>	7
(1) <i>Generalità.</i>	7
(2) <i>Operatori del Gruppo 1: le banche.</i>	7
(3) <i>Operatori del Gruppo 2: la società Poste Italiane S.p.a.</i>	8
(4) <i>Operatori del Gruppo 3: i soggetti iscritti nell'elenco generale di cui all'art. 106 del TUB.</i>	8
(5) <i>Operatori del Gruppo 4: i soggetti iscritti nell'elenco speciale ai sensi dell'art. 107 del TUB.</i>	9
(6) <i>Operatori del Gruppo 5: gli intermediari iscritti nell'elenco previsto dall'art. 113 del TUB.</i>	9
(7) <i>Operatori del Gruppo 6: i confidi.</i>	9
(8) <i>Operatori del Gruppo 7: i cambiavalute.</i>	9
(9) <i>Operatori del Gruppo 8: le "casse peota".</i>	9
(10) <i>Operatori del Gruppo 9: gli agenti in attività finanziaria.</i>	10
(11) <i>Operatori del Gruppo 10: gli addetti al commercio dell'oro.</i>	10
(12) <i>Operatori del Gruppo 11: gli Istituti di Moneta Elettronica (IMEL).</i>	10
(13) <i>Operatori del Gruppo 12: le imprese di investimento mobiliare (SIM).</i>	11
(14) <i>Operatori del Gruppo 13: gli Organismi d'Investimento Collettivo del Risparmio (OICR).</i>	11

(15) Operatori del Gruppo 14: le Società di Gestione del Risparmio (SGR).	11
(16) Operatori del Gruppo 15: le fiduciarie.	12
(17) La struttura accentrata.	12
5. Le informazioni acquisibili.	12
a. Generalità.	12
b. I rapporti e i servizi.	13
c. Le operazioni.	14
d. Le operazioni extra-conto.	14
e. Le informazioni escluse dall'obbligo di comunicazione.	15
6. Gli obblighi di comunicazione delle società fiduciarie.	16
7. L'Archivio dei rapporti con operatori finanziari.	17
a. Generalità.	17
b. Gli obblighi di rilevazione e comunicazione degli operatori finanziari: evoluzione normativa.	17
c. Gli operatori obbligati alla comunicazione.	19
d. I dati oggetto di trasmissione.	19
e. Le informazioni disponibili attraverso l'Archivio dei rapporti.	21
f. Le condizioni per l'utilizzo dell'Archivio dei rapporti.	21
g. L'utilizzo dell'Archivio dei rapporti nelle indagini fiscali.	22

CAPITOLO 2 LE REGOLE PROCEDURALI

1. Generalità.	25
2. La procedura interna delle indagini finanziarie.	25
a. I presupposti per l'esecuzione delle indagini finanziarie.	25
b. L'ambito soggettivo di applicazione della normativa.	26
c. La preventiva richiesta al contribuente.	27
d. La richiesta di autorizzazione.	28
e. L'istruttoria della richiesta di indagine finanziaria ed il rilascio dell'autorizzazione.	29
f. Termini per la risposta.	30
3. La procedura esterna delle indagini finanziarie.	30
a. L'inoltro delle richieste agli intermediari e la trasmissione delle relative risposte.	30
(1) Profili generali.	30
(2) L'omessa allegazione dell'autorizzazione all'esecuzione delle indagini finanziarie.	31
(3) La notifica agli intermediari delle richieste di indagine finanziaria.	31
(4) Snellimento della procedura d'acquisizione dei dati, notizie e documenti relativi all'indagine finanziaria.	32
(5) Le risposte negative cumulative alle indagini finanziarie.	32
b. L'accesso ai fini della rilevazione diretta dei dati.	33
4. Le sanzioni in caso di inadempimento da parte dell'intermediario o del contribuente.	35
5. La tutela della riservatezza nelle indagini finanziarie.	37

6. Le indagini finanziarie da e per l'estero.	38
a. <i>Generalità.</i>	38
b. <i>Disposizioni operative da osservare per le richieste provenienti dall'estero.</i>	39
c. <i>Disposizioni operative da osservare per le richieste dall'Italia verso l'estero.</i>	39

CAPITOLO 3
LA PROCEDURA TELEMATICA
PER L'AVVIO E LO SVILUPPO DELLE INDAGINI FINANZIARIE

1. Generalità.	41
2. L'architettura generale del sistema telematico di gestione delle indagini finanziarie.	41
a. <i>Note introduttive.</i>	41
b. <i>La Posta Elettronica Certificata.</i>	42
c. <i>La firma digitale.</i>	43
d. <i>Il file XML.</i>	43
3. L'applicativo informatico "Indagini finanziarie".	43
a. <i>Caratteristiche generali.</i>	43
b. <i>Predisposizione della richiesta d'indagine finanziaria.</i>	44
(1) <i>Note introduttive.</i>	44
(2) <i>La richiesta per "Contribuente Persona Fisica/Persona Non fisica".</i>	44
(a) <i>Caratteristiche generali.</i>	44
(b) <i>Iter di predisposizione della richiesta.</i>	45
(3) <i>La richiesta per "Rapporti/Operazioni".</i>	46
(a) <i>Caratteristiche generali.</i>	46
(b) <i>Iter di predisposizione della richiesta.</i>	46
(4) <i>La richiesta per "Contribuente Persona Fisica/Persona Non fisica & Rapporti/Operazioni".</i>	47
(a) <i>Caratteristiche generali.</i>	47
(b) <i>Iter di predisposizione della richiesta.</i>	47
c. <i>Approvazione della bozza di richiesta d'indagine finanziaria.</i>	47
d. <i>La fase di istruzione della richiesta d'indagine finanziaria da parte degli Organi di staff del Comandante Regionale.</i>	48
e. <i>L'autorizzazione del Comandante Regionale.</i>	48
f. <i>La trasmissione agli operatori finanziari.</i>	50
g. <i>La gestione delle risposte.</i>	50
(1) <i>Generalità.</i>	50
(2) <i>Risposte relative alle richieste per "Contribuente Persona Fisica/Contribuente Persona Non Fisica".</i>	50
(3) <i>Risposte relative alle richieste per "Rapporti/Operazioni".</i>	51
(4) <i>Risposte relative alle richieste per "Contribuente Persona Fisica/Persona Non Fisica & Rapporti/Operazioni".</i>	51
h. <i>Richiesta di ulteriori approfondimenti sulla documentazione già trasmessa dagli operatori agli Organi di controllo.</i>	51
i. <i>Monitoraggio delle risposte.</i>	51

j. Ulteriori funzioni dell'applicativo "Indagini finanziarie".	52
k. La gestione delle abilitazioni.	52

CAPITOLO 4 LA VALENZA PROBATORIA DELLE RISULTANZE DELLE INDAGINI FINANZIARIE

1. L'efficacia probatoria della documentazione relativa ad operazioni finanziarie: profili generali.	54
2. Il sistema presuntivo disciplinato dalla specifica normativa.	55
a. <i>Le previsioni normative.</i>	55
b. <i>Le condizioni procedurali per l'operatività delle presunzioni.</i>	58
(1) <i>Il contraddittorio con il contribuente.</i>	58
(2) <i>L'effettuazione del contraddittorio e la ricostruzione dei dati riportati nella documentazione.</i>	59
(3) <i>La prova contraria del contribuente.</i>	61
(a) <i>Profili generali.</i>	61
(b) <i>Prova contraria e rapporti finanziari cointestati.</i>	62
c. <i>Profili specifici attinenti alla presunzione relativa ai "prelevamenti" ai fini delle imposte sui redditi.</i>	62
(1) <i>Considerazioni preliminari.</i>	62
(2) <i>Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate.</i>	64
(3) <i>L'applicazione della presunzione nei riguardi dei professionisti.</i>	65
(4) <i>Indicazioni operative.</i>	66
3. L'utilizzazione soggettiva delle risultanze delle indagini finanziarie.	67
4. L'utilizzabilità delle indagini finanziarie nel settore delle accise anche ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.	68

PARTE VI FISCALITÀ INTERNAZIONALE E METODOLOGIE DI CONTROLLO

CAPITOLO 1 LINEAMENTI ESSENZIALI DELLA FISCALITÀ INTERNAZIONALE

1. Introduzione.	73
2. Criteri di tassazione in caso di fenomeni di rilevanza fiscale che interessano più ordinamenti.	74
a. <i>Criteri generali e criteri previsti dalla legislazione nazionale.</i>	74
b. <i>La doppia imposizione internazionale.</i>	75
c. <i>Le misure per evitare la doppia imposizione.</i>	75
3. Le misure interne per evitare la doppia imposizione: il sistema del credito d'imposta.	76
4. Gli obblighi dichiarativi concernenti le disponibilità estere: il monitoraggio fiscale.	77
5. Le convenzioni contro le doppie imposizioni.	79

a. <i>Profili generali.</i>	79
b. <i>Il Modello di convenzione OCSE.</i>	82
c. <i>Gli sviluppi del Modello OCSE.</i>	83
d. <i>Le convenzioni stipulate dall'Italia.</i>	83
e. <i>Il problema dell'interpretazione.</i>	84
f. <i>Il problema dell'applicazione.</i>	85
6. La collaborazione internazionale. Indicazioni operative.	86

CAPITOLO 2 EVASIONE ED ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE

1. Le ragioni alla base dei fenomeni evasivi ed elusivi di carattere internazionale	88
2. Caratteristiche principali delle tecniche evasive ed elusive internazionali.	88
a. <i>Premessa.</i>	88
b. <i>I metodi consolidati.</i>	88
c. <i>I metodi più avanzati.</i>	89
3. Politiche di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale.	91
a. <i>Profili generali.</i>	91
b. <i>Le politiche di contrasto a livello internazionale.</i>	91
c. <i>Le politiche di contrasto a livello interno.</i>	92
d. <i>Il ruling internazionale.</i>	93
4. Indicazioni operative.	94

CAPITOLO 3 IL TRANSFER PRICING

1. Generalità.	97
2. I metodi di determinazione del valore normale.	99
a. <i>Osservazioni preliminari.</i>	99
b. <i>Metodo del confronto del prezzo.</i>	99
c. <i>Metodo del prezzo di rivendita.</i>	100
d. <i>Metodo del costo maggiorato.</i>	100
e. <i>Metodi alternativi.</i>	100
3. La scelta del metodo da utilizzare.	101
4. La determinazione del valore normale per i beni immateriali e le prestazioni di servizi.	102
5. Indicazioni operative.	103
a. <i>Aspetti da considerare in sede di selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva e successiva preparazione dell'intervento.</i>	103
b. <i>Aspetti da considerare nella fase esecutiva dell'attività ispettiva.</i>	104
c. <i>Prospettive evolutive della disciplina in tema di transfer pricing.</i>	106

CAPITOLO 4 I PARADISI FISCALI

1. Profili generali.	108
2. L'indeducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con società domiciliate in Paesi aventi regime fiscale privilegiato.	109
3. Le condizioni di disapplicazione della normativa.	111

CAPITOLO 5 LA NORMATIVA IN TEMA DI CONTROLLED FOREIGN COMPANIES

1. Profili generali.	114
2. I soggetti destinatari della disciplina.	114
3. La "black list".	115
4. Il requisito del controllo.	116
5. La determinazione del reddito della partecipata e l'imputazione al soggetto nazionale.	116
6. Le condizioni di disapplicazione della disciplina.	119
7. La disciplina CFC relativa alle imprese estere collegate.	120
8. Le novità introdotte dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244: la "white list".	121

CAPITOLO 6 LA RESIDENZA FISCALE

1. La residenza fiscale delle persone fisiche.	123
a. Normativa di riferimento.	123
b. Indicazioni operative: gli aspetti da considerare in sede di controllo.	125
2. La residenza fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche.	128
a. Normativa di riferimento.	128
b. Indicazioni operative: gli aspetti da considerare in sede di controllo.	131

CAPITOLO 7 LA STABILE ORGANIZZAZIONE

1. Introduzione.	134
2. Il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP.	134
a. Il Modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza.	134
b. La nozione contenuta nella legislazione nazionale.	135
3. Il concetto di stabile organizzazione ai fini IVA.	138
4. Indicazioni operative.	139
a. Profili generali.	139
b. Aspetti da considerare in sede di selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva e successiva preparazione dell'intervento.	140
c. Aspetti da considerare nella fase esecutiva dell'attività ispettiva.	141

PARTE VII
RAPPORTI FRA FUNZIONI DI POLIZIA TRIBUTARIA
E FUNZIONI DI POLIZIA GIUDIZIARIA

CAPITOLO 1
INQUADRAMENTO GENERALE: LE RELAZIONI FRA PROCEDIMENTO PENALE,
PROCESSO TRIBUTARIO E ACCERTAMENTO

1. Introduzione.	145
2. Gli effetti del giudicato penale sul procedimento di accertamento.	146
3. Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario.	146
4. Considerazioni conclusive.	148

CAPITOLO 2
L'UTILIZZO AI FINI FISCALI
DI DATI ED ELEMENTI ACQUISITI NEL CORSO DI ATTIVITÀ DI POLIZIA GIUDIZIARIA
E LE COMUNICAZIONI DELL'AUTORITÀ E DELLA POLIZIA GIUDIZIARIA

1. L'utilizzo di elementi probatori di provenienza penale. Inquadramento normativo.	149
2. La funzione dell'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria.	150
3. L'utilizzabilità soggettiva dei dati ed elementi di provenienza penale.	151
4. L'utilizzabilità fiscale di specifici elementi probatori acquisiti in attività di polizia giudiziaria.	151
<i>a. Introduzione.</i>	151
<i>b. I documenti.</i>	151
<i>c. Le dichiarazioni e le testimonianze.</i>	152
<i>d. I dati bancari e finanziari.</i>	154
<i>e. Le intercettazioni.</i>	156
5. Gli obblighi di comunicazione dell'Autorità e della polizia giudiziaria.	158

CAPITOLO 3
GLI INDIZI DI REATO EMERSI NEL CORSO DELL'ATTIVITÀ ISPETTIVA FISCALE

1. Profili generali.	159
2. L'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale ed i connessi adempimenti procedurali.	159
<i>a. Quadro normativo di riferimento e obblighi dei verificatori.</i>	159
<i>b. Ulteriori indicazioni di carattere operativo.</i>	160
3. Gli atti di rilevanza penale da compilare.	162

CAPITOLO 4
LA COMUNICAZIONE DELLA NOTIZIA DI REATO

1. Profili generali.	166
2. La determinazione delle soglie di punibilità.	166

3. Il valore del processo verbale di constatazione in sede penale.	169
<i>a. Rapporto fra comunicazione di notizia di reato e processo verbale di constatazione.</i>	169
<i>b. Utilizzabilità del processo verbale di constatazione nel procedimento penale.</i>	170
4. Valenza penale delle presunzioni fiscali.	172
5. Comunicazione di notizia di reato e termini di decadenza dell'azione di accertamento.	173
6. Contenuto della comunicazione di notizia di reato.	174

CAPITOLO 5 ADEMPIMENTI PROCEDURALI IN RELAZIONE A SPECIFICI ASPETTI

1. Introduzione.	175
2. Infedeltà e frodolenza della dichiarazione.	175
3. Responsabilità penale delle società di persone.	176
4. La rilevanza penale delle valutazioni di bilancio, delle questioni interpretative e dell'elusione fiscale.	177
5. La nozione "penale" di "elementi passivi fittizi".	179
6. La competenza dell'Autorità Giudiziaria per i reati fiscali.	179
7. L'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.	180
<i>a. Quadro normativo di riferimento.</i>	180
(1) <i>L'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.</i>	180
(2) <i>L'emissione di fatture per operazioni inesistenti.</i>	181
<i>b. Indicazioni operative.</i>	182
(1) <i>Adempimenti in presenza di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.</i>	182
(2) <i>Adempimenti in presenza di emissione di fatture per operazioni inesistenti.</i>	183
8. Responsabilità penale e tassazione consolidata.	183
9. Misure cautelari reali previste per i reati tributari.	184

VOLUME IV

documenti allegati

LINEE GUIDA PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLE COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA

1. Introduzione.	3
<i>a. Finalità del documento.</i>	3
<i>b. Il decreto ministeriale di attuazione della diretta rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali.</i>	3
2. I principali componenti positivi oggetto di controllo.	5

a. Ricavi.	5
b. Plusvalenze patrimoniali.	6
c. Plusvalenze esenti.	8
d. Sopravvenienze attive.	11
e. Dividendi ed interessi.	12
f. Proventi immobiliari.	15
3. I principali componenti reddituali negativi oggetto di controllo.	16
a. Spese per prestazioni di lavoro.	16
b. Interessi passivi.	18
(1) Premessa.	18
(2) Deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRPEF.	18
(3) Deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES.	19
(4) Disposizioni in vigore fino al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007.	21
(a) Introduzione.	21
(b) Contrasto alla thin capitalization.	21
(c) Pro rata patrimoniale.	23
(d) Pro rata generale.	25
(5) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	25
c. Oneri fiscali e contributivi.	26
(1) Deducibilità delle imposte e tasse.	26
(2) Deducibilità dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria.	27
d. Oneri di utilità sociale.	27
e. Minusvalenze patrimoniali.	29
(1) Aspetti generali.	29
(2) Minusvalenze da partecipazioni aventi i requisiti PEX.	30
(3) Norma antielusiva (dividend washing).	31
(4) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	32
f. Sopravvenienze passive.	33
g. Perdite di beni e perdite su crediti.	33
(1) Perdite di beni.	33
(2) Perdite su crediti.	34
(3) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	36
h. Ammortamenti.	37
(1) Introduzione.	37
(2) Ammortamento dei beni materiali.	37
(a) Disciplina generale.	37
(b) Terreni.	39
(c) Beni strumentali di valore inferiore a euro 516,46.	40
(d) Spese di manutenzione e riparazione.	40
(e) Affitto di azienda e usufrutto di azienda.	41
(3) Ammortamento dei beni immateriali.	41
(a) Disciplina generale.	41

(b) Diritti d'autore, brevetti industriali, processi e formule.	42
(c) Diritti di concessione e altri iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.	42
(d) Software.	42
(e) Marchi ed avviamento.	43
(4) Ammortamento finanziario.	43
(a) Beni gratuitamente devolvibili.	43
(b) Concessioni relative ad opere pubbliche.	44
(5) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	44
i. Accantonamenti.	45
(1) Premessa.	45
(2) Accantonamenti di quiescenza e previdenza.	45
(3) Accantonamenti a fronte di maggiori imposte accertate.	46
(4) Altri accantonamenti.	47
(a) Generalità.	47
(b) Lavori ciclici di manutenzione di navi e aeromobili.	47
(c) Spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili.	47
(d) Operazioni e concorsi a premio.	48
(5) Accantonamenti e svalutazioni per rischi su crediti.	48
(6) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	48
j. Svalutazione dei crediti e accantonamento per rischi su crediti.	49
(1) Generalità.	49
(2) Soggetti diversi da banche e altri intermediari finanziari.	49
(3) Banche e altri intermediari finanziari.	50
(4) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	51
k. Spese relative a più esercizi.	51
(1) Aspetti generali.	51
(2) Spese relative a studi e ricerche.	51
(3) Spese di pubblicità e propaganda.	52
(4) Spese di rappresentanza.	54
(5) Altre spese relative a più esercizi.	55
(6) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	55
4. Altri aspetti significativi per la determinazione del reddito d'impresa.	56
a. Le variazioni delle rimanenze.	56
(1) Premessa.	56
(2) Le rimanenze di magazzino.	56
(3) La valutazione delle rimanenze secondo il codice civile.	57
(4) La valutazione delle rimanenze per le imprese IAS.	58
(5) La disciplina fiscale delle rimanenze di magazzino.	58
(6) La disciplina fiscale delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.	60
(7) Le scritture contabili di magazzino.	62
(8) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.	62
b. La valutazione dei titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.	64
(1) Partecipazioni: profili civilistici.	64

(2) <i>La valutazione delle partecipazioni ai fini fiscali.</i>	65
(3) <i>Norma antielusiva.</i>	66
(4) <i>Versamenti dei soci.</i>	67
(5) <i>Titoli a reddito fisso: profili civilistici.</i>	68
(6) <i>La valutazione dei titoli a reddito fisso ai fini fiscali.</i>	68
(7) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	69
c. <i>Il riporto delle perdite.</i>	70
(1) <i>Aspetti civilistici.</i>	70
(2) <i>Disciplina fiscale delle perdite per le imprese in contabilità ordinaria.</i>	70
(3) <i>Le perdite delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni.</i>	73
(4) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	73
d. <i>La locazione finanziaria.</i>	74
(1) <i>Aspetti civilistici.</i>	74
(a) <i>Profili generali.</i>	74
(b) <i>Metodo patrimoniale.</i>	75
(c) <i>Metodo finanziario.</i>	75
(2) <i>Trattamento fiscale del leasing finanziario.</i>	76
(a) <i>Deducibilità dei canoni per i beni diversi dai mezzi di trasporto.</i>	76
(b) <i>Deducibilità dei canoni per i mezzi di trasporto.</i>	76
(c) <i>Deducibilità dei canoni per le imprese individuali.</i>	77
(d) <i>Individuazione del periodo di ammortamento.</i>	77
(e) <i>Modalità di ripartizione del costo del leasing.</i>	78
(f) <i>Imprese IAS.</i>	78
(g) <i>Riscatto anticipato, cessione o risoluzione del contratto.</i>	79
(h) <i>Operazioni di “sale” e “lease back”.</i>	80
(3) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	80
e. <i>Le operazioni straordinarie.</i>	81
(1) <i>Introduzione.</i>	81
(2) <i>Cessione d’azienda.</i>	81
(a) <i>Aspetti generali.</i>	81
(b) <i>Il regime fiscale diretto delle cessioni d’azienda.</i>	82
(c) <i>Riflessi fiscali in capo all’acquirente.</i>	84
(3) <i>Conferimento d’azienda.</i>	84
(a) <i>Aspetti generali.</i>	84
(b) <i>Il regime fiscale dei conferimenti “ante” Legge Finanziaria 2008.</i>	85
(c) <i>I conferimenti agevolati per il biennio 2007–2008.</i>	87
(d) <i>L’attuale regime fiscale dei conferimenti d’azienda.</i>	88
(4) <i>Fusione.</i>	89
(a) <i>Aspetti civilistici.</i>	89
(b) <i>Il regime fiscale della fusione ai fini delle imposte sui redditi.</i>	91
(5) <i>Scissione.</i>	95
(a) <i>Aspetti civilistici.</i>	95
(b) <i>Il regime fiscale della scissione ai fini delle imposte sui redditi.</i>	95

PERCORSI ISPETTIVI

GUIDA ALLA CONSULTAZIONE DEL DOCUMENTO “PERCORSI ISPETTIVI”

1. Introduzione.	101
2. Elenco delle <i>check list</i> .	101
3. Struttura di ogni <i>check list</i> e modalità di compilazione.	102
4. Ulteriori indicazioni circa le modalità di consultazione, compilazione ed utilizzo delle <i>check list</i> .	103

CHECK LIST “GENERALE”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	104
- <i>Check list</i> .	105

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	132
- <i>Check list</i> .	133

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELLE REGOLE GENERALI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D’IMPRESA”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	146
- <i>Check list</i> .	147

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLE COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D’IMPRESA”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	152
- <i>Check list</i> .	154

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL’IVA”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	182
- <i>Check list</i> .	183

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL’IRAP”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	192
- <i>Check list</i> .	193

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	198
- <i>Check list</i> .	199

**CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DI ATTIVITA’ BENEFICIARIE DI REGIMI AGEVOLATIVI”**

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 208
- *Check list.* 209

**CHECK LIST PER IL “CONTROLLO DELLE SITUAZIONI
ED OPERAZIONI DI RILEVANZA INTERNAZIONALE”**

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 221
- *Check list.* 222

CHECK LIST PER IL “CONTROLLO DELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 244
- *Check list.* 245

CHECK LIST PER IL “CONTROLLO DELLE IMPRESE MEDIO – GRANDI”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 248
- *Check list.* 249

MODULISTICA E DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO

- Allegato 1 Documento contenente la programmazione nominativa dei soggetti di “minori” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 1/A Lettera di trasmissione della programmazione nominativa dei soggetti di “minori” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 2 Scheda notizie.
- Allegato 3 Documento contenente la programmazione nominativa dei soggetti di “medie” e “rilevanti” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 3/A Lettera di trasmissione della programmazione nominativa dei soggetti di “medie” e “rilevanti” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 4 Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti di “medie” dimensioni selezionati distinti per comune di domicilio fiscale.
- Allegato 5 Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti di “rilevanti” dimensioni selezionati distinti per comune di domicilio fiscale.
- Allegato 6 Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti selezionati di “rilevanti” dimensioni distinti per provincia di domicilio fiscale.
- Allegato 7 Prospetto riepilogativo delle circolari sulle Banche dati emanate dal Comando Generale.
- Allegato 8 Scheda preparazione verifica.
- Allegato 9 Elenco delle metodologie di controllo per categorie economiche emanate dall’Agenzia delle Entrate.
- Allegato 10 Foglio di servizio per accesso nel luogo do svolgimento dell’attività.
- Allegato 11 Foglio di servizio per accesso a seguito di autorizzazione dell’A.G.

Allegato 12	P.v. di accesso domiciliare.
Allegato 12-bis	Richieste di autorizzazione all'A.G. per l'accesso domiciliare e rispettivi atti autorizzativi (distinto in allegati 12-bis/A, 12-bis/B, 12-bis/C, 12-bis/D).
Allegato 13	P.v. di rilevamento giacenze.
Allegato 14	P.v. di rilevamento e identificazione del personale.
Allegato 15	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di società, impresa o ente.
Allegato 16	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di esercenti arti o professioni.
Allegato 17	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di soggetti privati.
Allegato 17-bis	Invito a presentarsi per l'avvio di una verifica fiscale.
Allegato 18	P.v. di verifica relativo alle attività svolte nei giorni successivi all'accesso.
Allegato 18-bis	Delega a rappresentare il contribuente.
Allegato 19	Richiesta di proroga dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.
Allegato 20	Provvedimento di proroga dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.
Allegato 21	P.v. di constatazione.
Allegato 22	Notizie Generali.
Allegato 23	Prospetto per il calcolo dell'indice di solvibilità.
Allegato 24	Prospetto per il calcolo dell'indice di indebitamento.
Allegato 25	Segnalazione risultato di servizio (S.R.S.).
Allegato 26	Scheda di sintesi "Best practice".
Allegato 27	Scheda di preparazione controllo.
Allegato 28	Elenco principi contabili internazionali "IAS/IFRS".
Allegato 29	Elenco principi contabili nazionali.
Allegato 30	Elenco degli intermediari sottoposti alla disciplina delle indagini finanziarie.
Allegato 31	Tabella dei tipi di rapporto.
Allegato 32	Tabella dei codici dei tipi di collegamento.
Allegato 33	Tabella delle operazioni e dei servizi con note di commento.
Allegato 34	Richiesta indagini finanziarie per "Contribuente persona fisica/persona non fisica".
Allegato 35	Richiesta indagini finanziarie per "Rapporti/Operazioni".
Allegato 36	Richiesta indagini finanziarie per "Contribuente persona fisica/persona non fisica & Rapporti/Operazioni".
Allegato 37	Autorizzazione per l'esecuzione delle indagini finanziarie per "Contribuente persona fisica/persona non fisica".
Allegato 38	Autorizzazione per l'esecuzione delle indagini finanziarie per "Rapporti/Operazioni".
Allegato 39	Autorizzazione per l'esecuzione delle indagini finanziarie "Contribuente persona fisica/persona non fisica & Rapporti/Operazioni".
Allegato 40	Richiesta di autorizzazione all'accesso presso gli intermediari finanziari.
Allegato 41	Autorizzazione all'accesso presso gli intermediari finanziari.

PRESENTAZIONE

La nuova istruzione sull'attività di verifica n. 1 – 2008 che ho il privilegio di presentare, è frutto di un lavoro intenso iniziato da oltre un anno, che è stato sviluppato da un gruppo di Ufficiali ed Ispettori del Comando Generale e dei Reparti territoriali, i quali si sono attenuti ad un mandato preciso:

- *semplificare le procedure interne che regolano l'organizzazione del servizio, al fine di snellire e rendere più funzionali i rapporti tra i vari livelli di direzione, comando e controllo;*
- *innovare le metodologie ispettive, allo scopo di migliorare la qualità degli interventi e rafforzare il raccordo tra le verifiche ed i successivi accertamenti degli Uffici finanziari.*

Gli sforzi compiuti in quest'ultima direzione sono stati supportati anche dalla preziosissima collaborazione offerta dall'Agenzia delle Entrate, che ha fornito una serie di suggerimenti tecnici di modifiche ed integrazioni, subito recepiti nella stesura finale del documento, proprio a garanzia del fatto che le soluzioni prescelte sono in linea con gli orientamenti degli Uffici competenti per l'accertamento.

L'istruzione si caratterizza per l'elevato livello di analiticità ed approfondimento.

In questa sede, mi preme evidenziare i capisaldi dell'opera di reingegnerizzazione che ha investito tutte le componenti del processo di verifica, intervenendo sul personale operante, sulle tecnologie, sul management e sulle metodologie.

Iniziando da queste ultime, l'osservazione storica dei controlli che hanno assicurato i migliori risultati negli ultimi anni ha consentito di razionalizzare le procedure più idonee per combattere l'economia sommersa, le frodi e l'evasione fiscale internazionale, mettendo a punto uno schema metodologico di base valido per la preparazione, l'avvio e la conclusione di tutti i tipi di verifica, su cui si innestano moduli ispettivi flessibili diversificati a seconda dei fenomeni da contrastare e delle caratteristiche dei soggetti.

L'obiettivo di una riforma così incisiva è quello di esaltare le caratteristiche dell'attività di verifica della Guardia di Finanza come indagine di merito a contenuto prettamente investigativo, che costituisce la fase terminale di una pregressa attività d'intelligence e si sviluppa mediante metodologie razionalizzate sulla base di percorsi minimi predeterminati (check list), che mirano essenzialmente ad accertare la sussistenza di rilevanti evasioni e frodi fiscali.

Tenuto conto dell'importanza del cambiamento in atto, la circolare 1-2008 interviene a rafforzare i sistemi di comando e di controllo interni, delineando più esattamente i ruoli e le responsabilità dei capipattuglia, dei direttori del servizio e dei Comandanti di Reparto.

In questa prospettiva, viene introdotta una nuova procedura di controllo della qualità dell'attività di verifica, mediante interventi concomitanti e successivi all'esecuzione del servizio, effettuati a campione dai Comandi Provinciali, nei confronti di tutti i Reparti dipendenti.

La terza leva della riforma si basa sull'utilizzo massiccio delle tecnologie informatiche per migliorare le tecniche di selezione dei contribuenti da inserire nei piani di verifica.

È questo un aspetto che ha un'importanza decisiva ai fini della connotazione investigativa dei controlli della Guardia di Finanza, per cui un ampio spazio è stato dedicato all'attività d'intelligence e di controllo economico del territorio, nonché all'analisi di rischio mediante gli incroci delle 30 banche dati e dei sistemi applicativi accessibili tramite la rete del Corpo.

Da ultimo, mi piace sottolineare che la nuova istruzione è stata pensata e sentita principalmente allo scopo di fornire ai verificatori del Corpo uno strumento di lavoro il più possibile completo ed aggiornato, che li aiuti ad affrontare e risolvere i dubbi sull'applicazione delle regole principali di determinazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP.

Ciò comporterà sicuramente uno sforzo di studio ed assimilazione non indifferente da parte del personale, nonché un onere rilevante di aggiornamento periodico del testo a cura del Comando Generale, ma sono altrettanto certo che le ricadute positive sulla cultura professionale di base dei militari del Corpo sopravvanzeranno nettamente le difficoltà dell'impatto iniziale.

Del resto, accanto all'emanazione della "1-2008" ho approvato un piano specifico di formazione e post-formazione, a livello centrale e periferico, basato anche sull'utilizzo di moduli e-learning; nel contempo, è stata revisionata l'impostazione del percorso di specializzazione del "verificatore fiscale", che verrà sostituito dai corsi più snelli e moderni per "investigatori economici e finanziari".

L'auspicio è che, alla prova dei fatti, la nuova Istruzione sull'attività di verifica sia davvero il "nuovo motore" per migliorare la qualità del lavoro investigativo e quindi creare le condizioni per raggiungere più elevati livelli di efficacia ed efficienza dei servizi di polizia tributaria della Guardia di Finanza.

Sono certo che il senso di responsabilità di tutti i livelli di comando e di esecuzione del servizio, il desiderio di accrescimento professionale del nostro personale e, soprattutto, l'entusiasmo operativo che rende i nostri Reparti vitali, pronti e reattivi – soprattutto in settori, quale quello della legalità fiscale e, più in genere, economico finanziaria, dove sono in gioco valori fondamentali per la crescita ed il benessere della collettività – conferiranno pienezza di contenuti alla nuova Istruzione ed avremo riflessi positivi sui risultati ottenuti sul campo.

IL COMANDANTE GENERALE
(Gen. C.A. Cosimo D'ARRIGO)



GUIDA ALLA CONSULTAZIONE

La presente Istruzione riguarda l'attività di verifica e controllo in tema di **imposte sui redditi, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore aggiunto, altre imposte indirette**; in quanto applicabile, l'Istruzione potrà essere utilizzata anche per l'attività ispettiva in tema di tributi locali.

L'Istruzione è articolata in **7 Parti**, distribuite in **3 Volumi**, nonché corredata di un **4° Volume**, contenente **3 documenti allegati**.

Al fine di orientare la consultazione dell'Istruzione e la sua utilizzazione, appare utile chiarire, distintamente, contenuti e finalità di ognuna delle Parti dianzi citate, nonché di ciascun documento allegato.

Il **Volume I** contiene:

- la **Parte I, “Disposizioni generali in tema di verifiche e controlli”**, deputata all'illustrazione delle nozioni e distinzioni delle verifiche e dei controlli, delle competenze dei reparti per l'esecuzione di dette attività, dei compiti dei diversi livelli di esecuzione del servizio e di comando, delle procedure di programmazione e dei metodi di selezione dei contribuenti, del controllo sull'attività di verifica.

Le indicazioni contenute in questa Parte assumono evidentemente una portata *generale* e tendenzialmente *vincolante*; le stesse, conseguentemente, devono essere conosciute nel dettaglio da tutti i livelli di comando e da tutto il personale che opera nel segmento della tutela delle entrate, per la puntuale ed uniforme applicazione;

- la **Parte II, “Poteri Ispettivi in materia fiscale”**, illustrativa degli aspetti normativi e delle connesse, principali, implicazioni procedurali attinenti alle potestà attribuite al Corpo nell'area economico – finanziaria e, nell'ambito di questa, ai fini della prevenzione e repressione delle violazioni fiscali.

Si tratta di una Parte avente, evidentemente, finalità di *orientamento* ed *indirizzo* delle articolazioni operative addette alla specifica attività e, in quanto tale, va opportunamente esaminata da chiunque operi nel settore e tenuta in adeguata considerazione, ferma restando, ove necessario, l'esigenza di adeguare le indicazioni nella stessa contenute alle circostanze ed alle emergenze di ogni caso concreto.

Da evidenziare che, proprio allo scopo di fornire ogni utile indicazione che possa risultare d'ausilio per chi opera concretamente nel settore, sono stati riportati i più significativi orientamenti della giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di esercizio dei poteri ispettivi; al solo fine, ancora, di supportare al meglio l'attività di servizio, sono stati esaminati i principali aspetti connessi ai casi di possibile irregolarità di detto esercizio ed alle eventuali responsabilità conseguenti;

- la **Parte III, “Preparazione, avvio, esecuzione e conclusione delle verifiche e dei controlli”**, contenente le disposizioni, da *osservare generalmente e uniformemente* da parte di tutti i livelli di esecuzione del servizio e di tutti militari incaricati del materiale svolgimento delle operazioni ispettive, riguardanti, tra l'altro:
 - gli adempimenti concernenti la preparazione dell'intervento e i documenti da compilare a tal fine;
 - gli atti della verifica aventi esclusiva rilevanza interna, fra cui, in particolare, il *piano di verifica*, il *foglio di servizio*, le *comunicazioni e rilevazioni statistiche* da redigere all'atto dell'avvio e della conclusione dell'intervento;
 - gli atti della verifica aventi rilevanza esterna e destinati a documentare lo svolgimento e la conclusione delle operazioni, ivi compresa la formulazione delle proposte di recupero a tassazione e la constatazione delle altre violazioni, fra cui *il processo verbale di verifica*, i

processi verbali (eventuali) di accesso, rilevamento giacenze, rilevazione del personale, nonché il processo verbale di constatazione;

- le procedure da adottare, in relazione a specifiche previsioni normative, all'atto dell'avvio e della conclusione della verifica, soprattutto con riferimento ai diritti ed alle garanzie riconosciute al contribuente, cui corrispondono anche talune regole di condotta dei verificatori, richiamate nel testo;
- la normale articolazione delle singole e distinte tipologie di controllo nell'ambito dell'attività di verifica fra *controllo contabile* (in relazione al quale vengono fornite indicazioni di *supporto* circa i principali adempimenti contabili dei contribuenti), *controllo sostanziale*, in genere distinto, nella sua più ampia estensione e ferma restando la necessità di svolgere le operazioni che risultano in concreto necessarie per ogni intervento, in *riscontro materiale*, *riscontro di coerenza (interna ed esterna)*, *riscontro indiretto – presuntivo*, *riscontro analitico – normativo*, *riscontro relativo agli obblighi di effettuazione e versamento delle ritenute*, *di liquidazione e versamento delle imposte;*
- gli adempimenti di massima da osservare in caso di adozione del modulo ispettivo del "controllo", di per sé stesso caratterizzato da una significativa componente di "elasticità", ancorché inquadrata nell'ambito delle regole generali in tema di verifiche, soprattutto per quanto concerne i diritti e le garanzie del contribuente.

Da quanto dianzi esposto, appare evidente come il **Volume I** rappresenti l'asse *portante* della presente Istruzione, la cui consultazione ed applicazione vanno curate in via senz'altro prioritaria rispetto agli altri, con particolare riferimento alle **Parti I e III**.

Relativamente all'attività ispettiva in materia doganale e di accise, le uniche disposizioni della presente istruzione da osservare, sono, in quanto compatibili, quelle riportate nelle citate Parti I e III, attinenti alla programmazione, preparazione, avvio, esecuzione e conclusione dell'attività stessa.

Il **Volume II** contiene esclusivamente la **Parte IV, "Metodologie di controllo"**, deputata all'illustrazione delle indicazioni di carattere maggiormente "tecnico" riferite ai *profili sostanziali* dell'attività ispettiva, vale a dire attinenti alle modalità di carattere generale attraverso le quali può essere posto in essere, in concreto, il controllo dei diversi aspetti della posizione fiscale del contribuente.

La finalità di detta Parte è pertanto quella di fornire un *supporto*, ancorché approfondito e dettagliato, per il materiale svolgimento delle operazioni ispettive, che va ovviamente adattato, nel quadro dell'"autonomia tecnica" che necessariamente va riconosciuta ai verificatori, agli obiettivi di ogni singolo intervento ed agli indizi di "pericolosità fiscale" acquisiti a seguito della preventiva azione di *intelligence* e della preparazione della verifica, nonché alla tipologia, alle caratteristiche ed alle dimensioni del contribuente, alle concrete condizioni di esercizio dell'attività economica dallo stesso svolta ed al settore impositivo cui la verifica si rivolge.

Con detta finalità di *supporto*, la Parte IV fornisce numerose ed articolate indicazioni, sia di carattere normativo, di prassi e giurisprudenziale, sia di carattere più marcatamente operativo – da rapportare comunque, in sede ispettiva, alle singole disposizioni di legge – relativamente:

- alla ricostruzione della base imponibile attraverso meccanismi di carattere presuntivo (il cosiddetto *riscontro indiretto – presuntivo*);
- al controllo, normativo ed analitico, del reddito d'impresa ai fini dell'imposizione diretta;
- al controllo, parimenti normativo ed analitico, ai fini dell'IRAP, dell'IVA, nonché relativamente agli adempimenti in tema di ritenute, crediti d'imposta, liquidazioni e versamenti;
- al controllo, ancora dal punto di vista normativo ed analitico, delle attività produttive di redditi di lavoro autonomo;
- al controllo delle attività beneficiarie di regimi fiscali agevolati;
- alle procedure ispettive nei casi di elusione fiscale e interposizione fittizia;

- al controllo delle cosiddette “attività illecite”;
- all’attività ispettiva basata sullo sviluppo di elementi indicativi di capacità contributiva;
- ad alcuni particolari adempimenti da intraprendere, in relazione alle più generali funzioni di Polizia economico – finanziaria attribuite alla Guardia di Finanza, in occasione delle verifiche nei riguardi delle imprese di più consistenti dimensioni.

I diversi capitoli in cui, relativamente alle tematiche dianzi esposte, la citata Parte IV è suddivisa, vanno pertanto consultati “a ragion veduta”, vale a dire ogni qualvolta, nel corso dell’attività ispettiva, sussiste la necessità di procedere al controllo di quel particolare tributo o di quel particolare aspetto oggetto delle indicazioni di ciascun capitolo.

Appare peraltro evidente come la conoscenza generale delle suddette indicazioni, anche a prescindere dalle esigenze concrete e dalle particolarità di ogni intervento, risulti auspicabile ai fini di un accrescimento e/o di un consolidamento delle *professionalità* nel settore fiscale, soprattutto da parte dei militari connotati da un minor grado di esperienza nel settore o che, a maggior ragione, si approssino per la prima volta alla complessa attività di verifica.

Il **Volume III**, contiene:

- la **Parte V, “Indagini finanziarie”**, deputata all’illustrazione:
 - delle regole procedurali, anche di carattere tecnico in relazione alle modalità di gestione in via telematica, previste per l’attivazione e lo sviluppo di tale particolare strumento investigativo, che, essendo conseguenti a specifiche previsioni normative e a provvedimenti emanati in via amministrativa, vanno *osservate ed applicate* con attenzione;
 - delle indicazioni riguardanti l’utilizzo ai fini probatori delle risultanze per tale via acquisite, elaborate sulla base, oltre che delle disposizioni di legge, anche della copiosa giurisprudenza prodotta al riguardo dalla Corte di Cassazione e delle circolari emanate dall’Agenzia delle Entrate; si tratta di indicazioni che hanno una significativa valenza ai fini *di una uniforme condotta operativa* e che, in quanto tali, vanno *generalmente osservate*, sebbene non si possano escludere casi particolari in cui le indicazioni in argomento debbano essere adattate alle circostanze, nel quadro dell’“autonomia tecnica” propria dei verificatori.

Ancorché la Parte in questione vada, ovviamente, applicata solo nei casi in cui si proceda alle indagini finanziarie, l’importanza investigativa di detto strumento nel quadro delle funzioni di Polizia economico – finanziaria attribuite al Corpo, ne rende fortemente opportuna una consultazione diffusa ed attenta, anche a prescindere dalle esigenze di ogni singolo intervento;

- la **Parte VI, “Fiscalità internazionale e metodologie di controllo”**, che, con le stesse finalità di *supporto* per il materiale svolgimento delle operazioni ispettive proprie della Parte IV, contiene alcune indicazioni utili per orientare l’azione dei verificatori, nel quadro della più volte citata “autonomia tecnica” agli stessi necessariamente riconosciuta, nei casi in cui l’attività ispettiva non possa prescindere da prendere in considerazione fatti, operazioni o situazioni, produttive di effetti fiscali di vario genere, aventi portata internazionale.

Con detta finalità di *supporto*, la Parte VI fornisce numerose e articolate indicazioni, sia di carattere normativo, di prassi e giurisprudenziale, sia di carattere più marcatamente operativo – da riportare comunque, in sede ispettiva, alle singole disposizioni di legge – relativamente:

- ai lineamenti essenziali della fiscalità internazionale ed alle più diffuse tecniche evasive ed elusive sul piano, appunto, sovranazionale;
- alle metodologie di controllo che possono essere poste in essere per contrastare il cosiddetto *transfer pricing* e lo strumentale ricorso ad operazioni con i cosiddetti “paradisi fiscali”, nonché per individuare occulte stabili organizzazioni in Italia di imprese estere ovvero fenomeni di “esterovestizione” della residenza, tanto di persone fisiche, quanto di soggetti da queste diversi.

I vari capitoli in cui, relativamente alle tematiche dianzi esposte, la citata Parte VI è suddivisa, vanno, analogamente a quelli della citata Parte IV, consultati “a ragion veduta”, vale a dire ogni qualvolta, nel corso dell’attività ispettiva, sussiste la necessità di procedere al controllo di quel particolare aspetto oggetto delle indicazioni di ciascun capitolo.

Anche a questo proposito, peraltro, non si può fare a meno di osservare come la diffusione di fenomeni di evasione ed elusione di dimensioni sovranazionali, rendano fortemente opportuna la promozione della più ampie professionalità nel settore e, quindi, auspicabile una conoscenza generale delle indicazioni riportate nella Parte VI in argomento, anche a prescindere dalle esigenze concrete e dalle particolarità di ogni intervento, soprattutto ad opera del personale con minor grado di esperienza nel settore o che, a maggior ragione, possa trovarsi per la prima volta ad affrontare tematiche del genere;

- la **Parte VII, “Rapporti fra funzioni di polizia tributaria e funzioni di polizia giudiziaria”**, dedicata all’illustrazione delle norme, di carattere sostanziale e procedurale, alle quali deve conformarsi:
 - da un lato, il transito di elementi acquisiti nel procedimento penale nell’attività di controllo ed accertamento fiscale; al riguardo, le indicazioni fornite, allo scopo di orientare al meglio l’operato dei verificatori, sono state basate sui più significativi interventi della Corte di Cassazione in ordine alla tematica;
 - dall’altro, il transito di elementi probatori dall’attività ispettiva fiscale o da quella successiva di accertamento al procedimento penale, in ordine a situazioni in cui emergano profili di responsabilità di natura criminale.

Trattandosi di una materia particolarmente delicata, l’illustrazione dei diversi adempimenti al riguardo ritenuti necessari è stata improntata alla massima aderenza alle norme del codice di procedura penale; in questa prospettiva, le relative indicazioni sono necessariamente riferite a casistiche di carattere generale e di più diffusa applicazione, con la conseguenza che non sono escludibili *a priori*, con riferimento a contesti connotati da profili di particolarità, soluzioni pratiche parzialmente diverse, *soprattutto allorquando sussistano specifiche direttive dell’Autorità Giudiziaria*.

Per quanto riguarda i **3 documenti allegati**, contenuti nel **Volume IV**:

- il documento **“Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle singole componenti e di specifici aspetti del reddito d’impresa”**, costituisce completamento della **Parte IV** dell’Istruzione e, come questa, contiene, a mero titolo di *supporto* e *orientamento* delle operazione ispettive, indicazioni normative ed operative per il controllo, ai fini dell’imposizione sui redditi, di alcune componenti del reddito d’impresa e di taluni aspetti particolari del trattamento fiscale dello stesso (ad esempio, anche con riferimento alle operazioni straordinarie), da rapportare comunque alle singole disposizioni di legge.

Come per quelle della citata Parte IV, anche le indicazioni di tale documento vanno, se necessario, adattate, nel quadro dell’“autonomia tecnica” dei verificatori, agli obiettivi di ogni singolo intervento ed agli indizi di “pericolosità fiscale” acquisiti a seguito della preventiva azione di *intelligence* e della preparazione della verifica, nonché alla tipologia, alle caratteristiche ed alle dimensioni del contribuente ed alle concrete condizioni di esercizio dell’attività economica dallo stesso svolta; d’altra parte, è appena il caso di evidenziare che, anche per ragioni di estensione dei contenuti, il documento non considera tutte le componenti reddituali, le operazioni e gli altri aspetti che può risultare in concreto necessario sottoporre a controllo nel corso dell’attività di verifica;

- il documento **“Percorsi Ispettivi”** rappresenta espressione di un approccio fortemente innovativo rispetto alle tradizionali modalità di formulazione delle direttive operative per l’attività di verifica, essendo finalizzato a:
 - fornire un ulteriore supporto di pronto ed agevole utilizzo, per la consultazione e l’applicazione delle direttive e delle indicazioni operative contenute nel testo della Istruzione, attraverso apposite *check list* riepilogative dei *principali* adempimenti che

possono o, in taluni casi, devono essere posti in essere, quanto meno *tendenzialmente*, nel corso dell'attività ispettiva;

- agevolare i verificatori nella scelta del *percorso ispettivo più idoneo* rispetto alla *tipologia* di contribuente controllato, *all'attività economica* esercitata, alle *caratteristiche, alle dimensioni ed alle condizioni di esercizio* di questa, al *settore impositivo* considerato, alla *metodologia di controllo* prescelta, agli *obiettivi* della verifica come predeterminati a seguito dell'attività di *intelligence* e di quella preparatoria, anche mediante l'individuazione degli adempimenti che si ritengono generalmente necessari, fatta salva *l'autonomia "tecnica" riconosciuta ai verificatori* stessi nella scelta di quelli considerati, di fatto, maggiormente opportuni con riferimento alle circostanze specifiche caratterizzanti ogni diversa attività ispettiva;
- fornire uno strumento utilizzabile anche per l'esercizio della funzione di *controllo* dell'attività di verifica.

Il documento, in particolare, contiene **11 check list**, riferite distintamente alla *tipologia ed alle dimensioni del contribuente da sottoporre a verifica*, alle *metodologie di controllo da adottare alla ricorrenza di certi presupposti o di taluni profili di pericolosità fiscale*, ai *diversi settori impositivi da prendere in considerazione nel corso della verifica*.

Ciascuna di dette *check list* contiene, sotto forma di distinti *STEP* esecutivi, i corrispondenti adempimenti ispettivi che si ritengono generalmente praticabili, anche in tal caso nel quadro delle autonome valutazioni che, in determinate circostanze ed in relazione alle particolarità della situazione concreta, i verificatori possono di fatto assumere; inoltre, molti degli adempimenti riportati nelle citate *check list* sono affiancati da esplicazioni di dettaglio che, sebbene in forma sintetica e contenuta, riproducono parte delle indicazioni operative riportate nel testo dell'Istruzione, con l'evidente scopo di fornire un ulteriore strumento d'ausilio, di tempestiva ed elementare fruizione, per chi materialmente opera nel complesso settore della verifica fiscale.

Ulteriori dettagli sulle modalità di consultazione, compilazione e utilizzo di dette *check list*, sono contenute nell'apposita "Guida" riportata in apertura del citato documento "**Percorsi Ispettivi**";

- il documento "**Modulistica e documentazione di supporto**", contiene i "fac-simile" dei diversi atti menzionati nell'Istruzione (elenchi e schede per la programmazione e la preparazione, processi verbali vari, ecc.), nonché altri documenti a supporto dei contenuti dell'Istruzione stessa, da questa richiamati espressamente secondo un ordine progressivo di numerazione.

I riferimenti normativi, giurisprudenziali e di prassi contenuti nell'Istruzione sono aggiornati al mese di ottobre 2008.

È abrogata la circolare n. 360000 di prot., datata 20 ottobre 1998, del Comando Generale della Guardia di Finanza – III Reparto Operazioni (circolare 1/1998), nonché le successive disposizioni integrative e modificative della stessa.

Sono da intendersi altresì abrogate tutte le altre disposizioni emanate nel tempo dal Comando Generale nella specifica materia, che siano incompatibili con il contenuto della presente Istruzione, nonché, in particolare:

- la circolare n. 106900 in data 25 marzo 1998;
- la circolare n. 165860 in data 30 agosto 2006;
- la circolare n. 353732 in data 27 ottobre 2007;
- la circolare n. 35534 in data 1 febbraio 2008.

Restano in vigore le disposizioni contenute nelle circolari del Comando Generale della Guardia di Finanza espressamente richiamate nella presente Istruzione e le successive disposizioni integrative e modificative delle stesse, nonché, in particolare:

- la circolare n. 107000 in data 25 marzo 1998 – e successive modificazioni ed integrazioni – in materia di sanzioni amministrative tributarie;
- la circolare n. 114000 in data 14 aprile 2000 – e successive modificazioni ed integrazioni – in tema di disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
- la circolare n. 250400 in data 17 agosto 2000 – e successive modificazioni ed integrazioni – concernente disposizioni in materia di Statuto dei Diritti del Contribuente.

PARTE I
DISPOSIZIONI GENERALI IN TEMA DI VERIFICHE E CONTROLLI

CAPITOLO 1

L'ATTIVITÀ ISPETTIVA IN MATERIA FISCALE. INQUADRAMENTO GENERALE

1. Premessa.

Il sistema fiscale nazionale è fondato sul principio della partecipazione dei contribuenti all'attuazione del prelievo; i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, sulla base di un quadro definito di obblighi ed adempimenti, determinano autonomamente le imposte dovute all'Erario, procedendo alla loro liquidazione in sede di dichiarazione ed all'effettuazione dei relativi versamenti.

Tali adempimenti s'inseriscono nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento tributario, inteso quale serie coordinata di atti funzionalmente collegati in *sub*-procedimenti amministrativi, finalizzati tanto alla determinazione coattiva dell'imposta, in rettifica di quanto dichiarato o non dichiarato dai contribuenti, quanto al riscontro dell'osservanza degli altri adempimenti previsti dal legislatore e la cui violazione è specificamente sanzionata; il provvedimento finale di questa sequenza procedimentale è rappresentato dall'avviso di accertamento o di rettifica della dichiarazione, mediante il quale l'Organo erariale determina nell'*an* e nel *quantum* il presupposto di applicazione del tributo, cui può accompagnarsi, ove necessario, il provvedimento di irrogazione di sanzioni.

Più specificamente, il procedimento di accertamento è costituito dalla sequenza di atti che si apre con la presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e si sviluppa attraverso tutti gli adempimenti propedeutici all'autotassazione e l'eventuale fase di controllo da parte dell'Amministrazione, concludendosi, in quest'ultima eventualità, con l'atto di accertamento e/o di rettifica, determinando autoritativamente l'effettivo debito d'imposta; il procedimento stesso soggiace alle regole generali dettate per tutti i procedimenti amministrativi dal Capo I della Legge 7 agosto 1990, n. 241, come modificata dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15 e trova specifica regolamentazione, oltre che nei provvedimenti normativi che riguardano i singoli settori impositivi, nella Legge 27 luglio 2000, n. 212, di approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 1, stabilisce testualmente che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario...".

In questo contesto, l'Amministrazione finanziaria esercita la funzione ispettiva con forme e finalità diversificate, in forza dei compiti distintamente attribuiti dalle leggi fiscali a ciascuno degli Organi che fanno parte del complessivo dispositivo di vigilanza e, in particolare:

- delle diverse missioni istituzionali attribuite dalla legge a ciascun Organo e delle funzioni rispettivamente demandate per il conseguimento delle stesse;
- della diversa estensione delle potestà ispettive in concreto utilizzate, fra quelle configurate dalle norme dell'ordinamento tributario, per l'esercizio delle rispettive missioni e funzioni;
- dei concreti obiettivi dell'azione ispettiva e, più in dettaglio, del diverso grado di approfondimento ed estensione di questa.

La Guardia di Finanza, quale Organo di Polizia Economico-Finanziaria cui competono:

- ai sensi del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, articoli 1 e 2, commi 1 e 2, funzioni generali di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia economico finanziaria;
- a mente delle singole leggi d'imposta, compiti di prevenzione e repressione delle violazioni tributarie nonché di cooperazione con gli Uffici finanziari per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni stesse,

esercita la funzione ispettiva attraverso moduli d'intervento, inquadrati quali *sub* procedimenti nell'ambito del generale procedimento amministrativo di accertamento, che:

- devono essere coerenti con le generali funzioni di “polizia” e, quindi, devono prendere le mosse da una preventiva e diffusa attività di *intelligence* e di analisi di rischio, nonché sviluppati sulla base di mirate azioni informative, investigative e di controllo del territorio, che permettano di individuare preliminarmente i fenomeni nei cui riguardi orientare l’attività ispettiva;
- si fondano necessariamente sul ricorso a potestà ispettive e metodologie di controllo conformi alle funzioni proprie di un Organo di Polizia;
- devono essere necessariamente calibrati, per obiettivi concreti e grado di approfondimento ed estensione, in relazione agli esiti della preliminare attività di *intelligence* e di analisi e sviluppati sulla base di percorsi, metodologie e procedure tendenzialmente omogenei, ma sempre e comunque adattati rispetto agli obiettivi da perseguire nel concreto, alle caratteristiche e alle dimensioni del contribuente interessato, nonché alle concrete condizioni di esercizio dell’attività da questo svolta;
- devono corrispondere ai generali canoni di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell’azione amministrativa, secondo le regole della L. n. 212/2000 e delle norme costituzionali da questa richiamate.

2. La verifica.

a. Definizione.

Con riferimento al quadro generale che si è delineato al precedente paragrafo, il principale modulo ispettivo adottato dalla Guardia di Finanza in materia fiscale, è la *verifica*.

Detto modulo può essere definito quale attività ispettiva, che si concretizza in un *sub* procedimento di carattere amministrativo:

- fondata sulla preliminare attività di *intelligence* e di analisi;
- finalizzata ad acquisire ed a comunicare all’Autorità amministrativa titolare del procedimento di accertamento delle imposte e di applicazione delle sanzioni, dati, elementi e notizie utilizzabili per la determinazione delle basi imponibili fiscalmente rilevanti e delle imposte nonché per l’irrogazione di sanzioni, mediante l’esercizio di potestà ispettive particolarmente incisive e penetranti;
- *estesa alle situazioni più significative della posizione fiscale relativa ad un determinato contribuente, che hanno effetti ai fini della determinazione della base imponibile di quest’ultimo e/o ai fini della quantificazione dell’imposta, nonché del corretto adempimento degli obblighi fiscali, di qualsiasi natura, posti a carico dello stesso;*
- avente caratteristiche di flessibilità ed adattabilità, sia rispetto alle risultanze della pregressa attività di *intelligence* e di analisi e, quindi, agli obiettivi dell’azione ispettiva, sia in relazione alle caratteristiche del contribuente interessato, alla attività da questo esercitata, alle diverse modalità di esercizio di quest’ultima ed alle connesse implicazioni di rilevanza fiscale;
- in quest’ultimo contesto, fondata sull’adozione di metodologie istruttorie adeguatamente calibrate rispetto all’*input* di ogni diverso intervento ed orientate verso ogni genere di fenomenologia illecita che caratterizza il settore fiscale, quali, segnatamente, quelle riconducibili alle quattro macrocategorie tipiche:
 - . dell’*evasione parziale*, consistente nella parziale inottemperanza agli obblighi fiscali, posta in essere dai contribuenti che presentano le dichiarazioni annuali dei redditi, IVA ed IRAP ma omettono di evidenziare una parte della base imponibile;
 - . dell’*economia sommersa*, che si identifica nella completa inottemperanza agli obblighi di presentazione della dichiarazione annuale da parte dei cosiddetti “evasori totali”, nonché nel ricorso al lavoro nero o irregolare da parte di imprese inserite nell’economia legale;

- . della *frode fiscale*, comprensiva delle condotte che configurano violazioni tributarie rilevanti anche sul piano penale;
- . dell'*elusione fiscale*, che riguarda le forme di aggiramento degli obblighi fiscali, generalmente attraverso il compimento di atti ed operazioni privi di valide ragioni economiche e finalizzati unicamente a conseguire indebiti risparmi d'imposta.

Quale *sub*-procedimento amministrativo di natura tributaria, la verifica soggiace, oltre che alle disposizioni delle singole leggi d'imposta, alle regole contemplate dalla L. n. 212/2000 e, per il tramite del procedimento amministrativo di accertamento nel quale la stessa si inquadra in funzione istruttoria e propedeutica all'emanazione del provvedimento finale, a quelle del Capo I della L. n. 241/90; in questa prospettiva, le verifiche:

- possono essere avviate solo in funzione della finalità di tutelare l'interesse pubblico alla prevenzione, ricerca e repressione degli illeciti tributari;
- devono essere improntate a criteri di legalità, economicità, efficacia, efficienza e trasparenza;
- devono essere eseguite nel pieno rispetto dei diritti e delle garanzie concesse al contribuente sottoposto a controllo;
- costituiscono espressione del doveroso esercizio di una pubblica funzione, basata su precisi riferimenti normativi, anche di carattere costituzionale e, in quanto tali, devono essere sviluppate con quel grado di completezza ed esaustività adeguato alle circostanze.

b. Le diverse tipologie di verifica.

(1) Indicazioni introduttive.

Le verifiche possono essere distinte prendendo a base differenti parametri, che tengono conto sia delle peculiarità delle attività ispettive da svolgere sia delle caratteristiche proprie dei contribuenti interessati; le diverse modalità di classificazione degli interventi rispondono anche ad esigenze di varia natura, che sono connesse:

- al processo periodico di pianificazione, programmazione e controllo delle azioni di contrasto all'evasione ed elusione fiscale;
- alle procedure di rendicontazione statistica e di misurazione dell'impegno operativo sostenuto dai reparti del Corpo;
- ai meccanismi di coordinamento con gli altri Organi dell'Amministrazione finanziaria deputati all'esercizio delle attività di vigilanza.

(2) Le distinzioni in base alla fonte d'attivazione.

Avuto riguardo alle possibili fonti d'attivazione delle attività ispettive, le verifiche possono essere distinte tra *verifiche d'iniziativa* e *verifiche a richiesta*.

Sono *d'iniziativa* gli interventi condotti nei confronti di soggetti selezionati in base ad un processo decisionale che si compie all'interno del reparto interessato, ovvero avviati sulla base di richieste, attivazioni o ogni altro genere di *input* proveniente da altri reparti del Corpo, da Comandi Superiori, dai Reparti Speciali (ivi compresi i lavori a progetto, più avanti esaminati) o dal Comando Generale; in altri termini, sono da considerarsi *d'iniziativa* tutti gli interventi le cui fonti di innesco risultino provenienti dall'interno della Guardia di Finanza, quale che sia il reparto o l'articolazione che vi procede.

In questo ambito, va precisato che, per configurare una verifica *d'iniziativa*, oltre agli elementi autonomamente raccolti da qualsiasi reparto o articolazione operativa del Corpo, rilevano anche tutti gli ulteriori *input* di fonte esterna che, concretizzandosi in una segnalazione, possono esser rivelatori di una potenziale pericolosità e rischiosità fiscale dei contribuenti e, in quanto tali, possono essere autonomamente utilizzati dalla Guardia di Finanza per avviare, appunto, un intervento *d'iniziativa*.

Di contro, le verifiche *a richiesta* si identificano in tutti gli interventi ispettivi esplicitamente disposti o richiesti, a livello centrale, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate, o, a livello periferico, dai singoli Uffici dell'Agenzia delle Entrate; al riguardo, appare il caso di precisare che, ai sensi degli artt. 33, comma 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 63, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la Guardia di Finanza può procedere, oltre che *d'iniziativa*, anche su *richiesta* degli uffici – eventualmente anche mediante l'esecuzione di una verifica – all'acquisizione e al reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni fiscali.

Va adeguatamente posto in chiaro risalto che solo in tali circostanze, appunto espressamente previste dalla legge, può essere richiesto ai reparti del Corpo di procedere all'esecuzione di una verifica nei termini sopra definiti; altri Organi pubblici, che peraltro possono risultare obbligati a trasmettere notizie di rilevanza fiscale acquisite nell'ambito della propria attività istituzionale ex art. 36 del D.P.R. n. 600/73 (più avanti esaminato nel dettaglio), possono “solo” segnalare alla Guardia di Finanza fatti e circostanze che, opportunamente vagliate dal competente reparto, potrebbero determinare il convincimento dell'opportunità di intraprendere un'attività ispettiva, ma non possono in alcun modo richiedere che tale attività sia necessariamente posta in essere.

A tale principio, fanno eccezione le seguenti attività “*a richiesta*” che, pur non essendo riconducibili a verifiche in senso tecnico, comunque possono essere svolte con moduli analoghi a quelli delineati nella presente istruzione:

- indagini richieste alla Guardia di Finanza, in quanto Organo di polizia tributaria, dal Tribunale, finalizzate ad accertare i redditi, i patrimoni e l'effettivo tenore di vita dei soggetti coinvolti in cause di separazione e divorzio, qualora una delle parti formuli specifiche contestazioni, ai sensi dell'art. 5, comma 9, della Legge 1° dicembre 1970, n. 898;
- indagini che possono essere richieste a qualsiasi reparto della Guardia di Finanza, ai sensi dell'art. 2-bis della Legge 31 maggio 1965, n. 575 (c.d. “legge antimafia”), come, da ultimo, novellato dall'art. 10, comma 1, lett. c) del D.L. 23 maggio 2008, n. 92, convertito con modifiche nella Legge 24 luglio 2008, n. 125, dal Procuratore della Repubblica, dal direttore della Direzione Investigativa Antimafia e dal Questore, sul tenore di vita, sulle disponibilità finanziarie e sul patrimonio dei soggetti indiziati di appartenere ad associazioni di tipo mafioso (estendibili anche ai familiari ed altri soggetti conviventi e a soggetti economici collegati), nei cui confronti possa essere proposta la misura di prevenzione della sorveglianza speciale della pubblica sicurezza, con o senza divieto od obbligo di soggiorno, nonché sull'attività economica facente capo agli stessi soggetti, allo scopo anche di individuare le fonti di reddito;
- indagini che possono essere demandate a qualsiasi reparto della Guardia di Finanza, ai sensi dell'art. 3-quater della medesima “legge antimafia”, come, parimenti, novellato dal citato D.L. n. 92/08, convertito nella Legge n. 125/08, dal Tribunale competente per l'applicazione delle misure di prevenzione di cui alla medesima legge, su richiesta del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale del capoluogo del distretto, del Direttore della Direzione Investigativa Antimafia e del Questore, relativamente a determinate attività economiche o imprenditoriali, quando, a seguito degli accertamenti di cui al predetto art. 2-bis o di quelli compiuti per verificare i pericoli di infiltrazione da parte della delinquenza di tipo mafioso, ricorrono sufficienti indizi per ritenere che l'esercizio delle stesse attività sia direttamente o indirettamente sottoposto alle condizioni di intimidazione o di assoggettamento previste dall'art. 416-bis c.p., o che possa, comunque, agevolare l'attività delle persone nei confronti delle quali è stata proposta o applicata una delle misure di prevenzione di cui all'art. 2 della medesima “legge antimafia”, ovvero di

persone sottoposte a procedimento penale per taluni gravi delitti e non ricorrano i presupposti per l'applicazione delle misure di prevenzione di cui allo stesso art. 2.

Dalla previsione di cui agli ultimi due alinea, va distinta l'attività di verifica, prevista dall'art. 25 e seguenti della Legge 13 settembre 1982, n. 646, esclusiva dei Nuclei di polizia tributaria, finalizzata alla determinazione della posizione fiscale delle persone nei cui confronti sia stata emanata sentenza di condanna anche non definitiva per il reato di associazione di stampo mafioso, ovvero sia stata disposta, con provvedimento anche non definitivo, una misura di prevenzione ai sensi della citata L. n. 575/65, in quanto indiziate di appartenere alle associazioni di tale specie; peraltro dette attività, che vanno comunque qualificate "d'iniziativa", possono essere svolte anche ai fini dell'accertamento di illeciti valutari e societari ed estese ai medesimi soggetti collegati, come indicato al precedente alinea.

A fattor comune, va precisato che la fonte d'attivazione delle verifiche costituisce elemento da rilevare obbligatoriamente ai fini della compilazione sia del Modello Unificato delle Verifiche (MUV), sia del modello di rendicontazione statistica STAT/1; entrambe le citate procedure informatiche presentano apposite liste relative alle fonti d'innescio delle diverse attività ispettive, suscettibili di periodico aggiornamento in base alle esigenze operative che via via si manifestano.

(3) Le distinzioni in base al soggetto verificato.

Le verifiche possono essere distinte anche in relazione alle caratteristiche proprie del soggetto verificato; in questo contesto, in particolare, la classificazione è operata tenendo conto delle dimensioni dei contribuenti, assumendo quale parametro, a questo scopo, l'ammontare del volume d'affari IVA o dei ricavi o compensi risultante dall'ultima dichiarazione consultabile attraverso l'Anagrafe Tributaria e il *data-base* creato ai fini della selezione dei soggetti di medie e rilevanti dimensioni, più in dettaglio esaminato al successivo Capitolo 6.

Da questo punto di vista, pertanto, le verifiche sono distinte in:

- *verifiche a soggetti di minori dimensioni*, se rivolte a contribuenti con volume d'affari o dei ricavi o compensi fino a 7,5 milioni di euro; la soglia citata corrisponde al limite stabilito dall'art. 1, comma 16, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, ai fini dell'applicazione degli studi di settore;
- *verifiche a soggetti di medie dimensioni*, se riferite ad operatori con volume d'affari o dei ricavi o compensi compreso tra 7,5 milioni di euro e 25.822.844 euro;
- *verifiche a soggetti di rilevanti dimensioni*, se riguardanti contribuenti con volume d'affari o dei ricavi o compensi superiore ai 25.822.844 euro.

La distinzione dianzi riportata assume particolare rilievo ai fini del processo di programmazione annuale, di cui al Capitolo 4 della presente Parte I, nell'ambito del quale gli obiettivi in tema di verifiche fiscali vengono assegnati ai reparti distintamente per "fasce" di contribuenti, corrispondenti alle categorie di cui sopra.

(4) Le distinzioni in base alle potestà ispettive esercitate.

Una ulteriore possibile distinzione delle verifiche attiene alle tipologie di potestà ispettive esercitate nel caso specifico.

Rinviano alla Parte II della presente istruzione l'illustrazione analitica di tutte le potestà previste ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, dell'IVA e degli altri tributi indiretti (esclusi i diritti doganali e le accise), le verifiche possono essere distinte, da questa prospettiva, in:

- *verifiche con esercizio dei poteri di accesso*, ex art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, che danno luogo ad interventi ispettivi presso la sede del contribuente ovvero il suo domicilio privato;

- *verifiche con esercizio degli altri poteri*, segnatamente di quelli di cui all'art. 51 del D.P.R. n. 633/72 ed all'art. 32 del D.P.R. n. 600/73, che danno luogo ad interventi ispettivi svolti presso gli uffici dei verificatori.

Si precisa che, ai fini della qualificazione della verifica in un senso o nell'altro, rileva l'attivazione del potere all'atto dell'avvio della verifica stessa, cosicché se, ad esempio, una verifica sia stata intrapresa mediante accesso presso la sede di esercizio dell'attività del contribuente, ma poi sia proseguita presso l'ufficio dei verificatori, la stessa va ricondotta alla categoria di cui al primo alinea.

3. Il controllo: definizioni e classificazioni.

Il controllo consiste in un'attività ispettiva *limitata al riscontro di un singolo atto di gestione, pur avente riflessi sulla determinazione della base imponibile, sulla quantificazione dell'imposta e/o sugli altri obblighi fiscali di ogni genere gravanti sui contribuenti.*

Rientrano altresì nella nozione di controllo:

- *i controlli strumentali*;
- *i controlli incrociati*, sia se sviluppati d'iniziativa del reparto operante ovvero a richiesta di altri reparti, sia se posti in essere a seguito di richieste o attivazioni pervenute nel quadro della collaborazione amministrativa internazionale;
- *i controlli aventi finalità "preventiva" o "ricognitiva"*, quali, ad esempio, l'attività di controllo e rilevamento sull'andamento dei prezzi, nonché quelli disposti nell'ambito di "campagne ispettive mirate", volte a corrispondere ad esigenze conoscitive di varia natura, anche correlate all'emanazione di nuovi provvedimenti di carattere legislativo, come nel caso dei controlli sull'istituzione delle nuove partite IVA disposti dall'art. 37, commi 18 e ss., del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, oggetto di disposizioni da parte della circolare 15 febbraio 2007, n. 52716, del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

Da evidenziare che, di per sé stesso, il controllo ha una finalizzazione prevalentemente deterrente e preventiva, orientata a contenere la propensione all'evasione anche da parte dei contribuenti non sottoposti a più penetranti attività ispettive, a dissuaderli dal commettere violazioni e ad incentivarne la spontanea adesione agli obblighi fiscali, laddove, invece, la verifica assolve ad una funzione più marcatamente repressiva, in quanto tesa a perseguire gli illeciti fiscali, generalmente più complessi e articolati.

4. I "lavori a progetto" in materia fiscale.

I lavori a progetto in materia fiscale sono particolari piani ispettivi che prendono avvio dalle migliori esperienze di verifica maturate sul campo dai reparti, vengono sviluppati attraverso analisi di rischio mirate sui fenomeni di evasione scoperti o di cui si sospetta la diffusione ed infine vengono diffusi a livello generale, eventualmente sotto forma di programmi nominativi d'intervento da eseguire con risorse, metodologie e tempi predefiniti.

Tali moduli operativi sono stati introdotti a partire dal 2004, nel contesto di una più ampia revisione dell'assetto ordinativo del Corpo finalizzata ad assicurare maggiore flessibilità organizzativa ed un miglior livello d'integrazione tra i reparti speciali e i Reparti territoriali; disposizioni di dettaglio al riguardo sono contenute nella circolare 9 dicembre 2004, n. 397000, del Comando Generale – Ufficio Pianificazione Strategica.

L'adozione del modulo di lavori a progetto non può essere ritenuta circoscritta ai citati Reparti Speciali, ma deve essere diffusa a livello locale, sia regionale, sia provinciale, essenzialmente al fine di valorizzare i filoni investigativi e le procedure operative già proficuamente sperimentate da uno o più reparti, nonché sottoporre ad attenzione possibili profili di pericolosità connessi alle dinamiche economico-fiscali proprie di ogni area territoriale.

A tale fine, ciascun reparto o articolazione operativa che ritenga, per dette finalità, di promuovere l'adozione di un progetto a livello Provinciale o Regionale, provvederà a:

- predisporre un apposito documento, articolato in più sezioni rispettivamente dedicate all'illustrazione della metodologia di ricerca, analisi ed elaborazione adottata o da adottare nel caso specifico, all'esposizione del quadro normativo di riferimento, alla descrizione del percorso ispettivo di massima da seguire nel corso delle verifiche, all'illustrazione dei risultati di servizio eventualmente già conseguiti;
- trasmettere il citato documento, per via gerarchica ove necessario, al livello di Comando ritenuto adeguato all'estensione prospettata per l'esecuzione del progetto, ai fini dell'esame e delle eventuali approvazione e diramazione agli altri reparti interessati, per la successiva esecuzione.

Il livello di Comando interessato, nell'ambito delle decisioni da assumere, valuterà se, nel caso specifico, sia opportuno il preventivo interessamento, per via gerarchica, del Comando Generale.

CAPITOLO 2

LA COMPETENZA ALL'ESECUZIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

1. Introduzione.

Le funzioni attribuite alla Guardia di Finanza in campo economico-finanziario e, in particolare, nel settore fiscale, fanno capo all'Istituzione nel suo complesso; non esistono vincoli normativi che impongano di radicare il concreto esercizio di una o più di dette funzioni a certe articolazioni piuttosto che ad altre.

In questo generale contesto, l'esistenza ed il rispetto di regole interne per la ripartizione della competenza all'esecuzione dell'attività di verifica e controllo, che tengano conto della struttura ordinativa e funzionale dei reparti del Corpo, risponde ad esigenze di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione della Guardia di Finanza.

Su tali basi, l'individuazione dei criteri di ripartizione delle competenze in materia è improntata all'esigenza, imprescindibile, di delineare in maniera netta le aree di responsabilità dei reparti e promuovere, al contempo, una più accentuata specializzazione professionale del personale adibito alle attività ispettive di maggior spessore, nell'ottica di rafforzare la qualità di tali investigazioni.

2. La competenza ordinaria.

a. *Le regole in tema di verifiche.*

I criteri ordinari in base ai quali è ripartita la competenza dei reparti ai fini dell'esecuzione dell'attività di verifica sono la sede ed il volume d'affari, ricavi o compensi del soggetto da sottoporre a controllo.

L'applicazione dei suddetti criteri (sede e volume d'affari/ricavi/compensi) è congiunta, nel senso che, ai fini dell'individuazione del reparto del Corpo al quale spetta l'esecuzione del servizio, deve aversi riguardo, parallelamente, al parametro geografico ed a quello quantitativo del soggetto da ispezionare.

In altre parole, una volta individuato, sulla base del criterio geografico, l'ambito provinciale nel quale ha sede o svolge la propria attività il contribuente da sottoporre a controllo, dovrà aversi riguardo al volume d'affari, ricavi o compensi di quest'ultimo ai fini della ripartizione della competenza a svolgere l'intervento tra reparti territoriali (Gruppi, Compagnie, Tenenze e Brigate) e Nucleo pt operanti nella stessa provincia.

Dal primo punto di vista, la regola generale è che sia competente all'esecuzione della verifica il reparto nella cui circoscrizione di servizio il contribuente ha il proprio domicilio fiscale determinato a norma dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/73; tuttavia, occorre precisare che:

- con riferimento alle imprese, sia individuali che costituite in forma societaria:
 - . quale criterio generale, si fa riferimento alla sede legale;
 - . nell'ipotesi di mancata coincidenza tra la sede legale e quella amministrativa, ove questa sia dichiarata come tale, è competente il reparto nella cui circoscrizione quest'ultima è ubicata;
 - . nel caso in cui tanto la sede legale, quanto la sede amministrativa, ove dichiarata, risultino essere meri recapiti, semplici domiciliazioni, luoghi di sola tenuta di contabilità senza esplicazione di alcuna funzione gestionale o senza esercizio di alcuna attività, è competente il reparto nella cui circoscrizione risulti di fatto esercitata l'attività; peraltro, tale ultimo reparto, prima di avviare ogni genere di intervento nel settore fiscale, deve porre in essere idonee misure di coordinamento con il reparto nella cui circoscrizione risulti ubicata la sede legale o, in alternativa, la sede amministrativa dichiarata;

- per i lavoratori autonomi, nel caso in cui il domicilio fiscale sia ubicato in un luogo diverso da quello in cui è effettivamente esercitata l'attività, si ha riguardo a quest'ultima; laddove l'attività di lavoro autonomo sia svolta in più località, deve farsi riferimento al luogo in cui è esercitata l'attività prevalente.

Quanto, invece, al secondo criterio occorre, in primo luogo, tenere presente il volume d'affari (art. 20 del D.P.R. n. 633/72), o dei ricavi (art. 85 del TUIR), ovvero dei compensi (art. 53 del TUIR) dichiarati nell'ultimo periodo d'imposta risultante dall'Anagrafe Tributaria, ancorché gli elementi raccolti e determinanti le ragioni della selezione si riferiscano ad annualità diverse, nelle quali i relativi volumi di introiti classifichino il contribuente in categorie diverse rispetto all'ultimo periodo d'imposta.

In caso di divergenza tra il volume d'affari ed i ricavi/compensi dichiarati, la classificazione viene operata sulla base del valore più elevato.

Con riferimento al suddetto parametro, l'individuazione del reparto competente avviene mediante la preventiva distribuzione dei contribuenti presenti in ciascuna provincia, sulla base del criterio della sede come dianzi chiarito, in due "fasce" da assegnare:

- la prima, più bassa, ai reparti territoriali;
- la seconda, più alta, ai Nuclei pt.

La fissazione delle fasce è effettuata per ciascuna provincia, ogni due anni, su proposta dei Comandanti Provinciali, dal Comandante Regionale, nell'ambito delle proprie funzioni di direzione, coordinamento e controllo dell'attività operativa dei reparti dipendenti; tale adempimento rappresenta un momento fondamentale dell'azione d'indirizzo esercitata dai Comandanti Regionali, in quanto consente di calibrare i carichi operativi tra i rispettivi reparti alle dipendenze, in funzione, tra l'altro:

- della morfologia economica delle singole circoscrizioni di servizio;
- di ogni altra peculiarità territoriale che possa incidere sulle dinamiche fiscali localmente apprezzabili;
- delle capacità operative dei singoli reparti, nell'ambito di ciascun Comando Provinciale, di per sé stesse variabili nel tempo;
- dei diversi assetti organizzativi dei vari Comandi Provinciali, che possono peraltro giustificare una distribuzione della competenza per "fasce" diversa fra un Comando Provinciale ed un altro.

A titolo di orientamento assolutamente generale e ferma restando la prioritaria necessità di regolare la competenza per "fasce" sulla base dei suddetti criteri e di ogni altro utile elemento di valutazione, l'assetto delle competenze per l'esecuzione delle verifiche nei confronti delle imprese può tendenzialmente essere definito in modo da assicurare:

- da un lato, l'attribuzione ai reparti territoriali della vigilanza sui soggetti di minori dimensioni, ovvero anche sui soggetti di medie dimensioni che abbiano realizzato un volume di introiti che non si discosti significativamente dalla soglia predetta;
- dall'altro, l'assegnazione ai Nuclei pt della competenza sui contribuenti che abbiano realizzato introiti superiori al limite indicato al precedente alinea, in modo da assegnare a tali ultimi reparti tutti o una parte dei soggetti di medie dimensioni e, in ogni caso, quelli di rilevanti dimensioni, localizzati nella provincia di competenza.

Al riguardo, occorre peraltro puntualizzare che nella eventuale scelta del limite di volume d'affari/ricavi/compensi per individuare le imprese di medie dimensioni da attribuire alla competenza dei reparti territoriali e del Nucleo pt, occorre verificare con attenzione che i carichi spettivi assegnati ai Nuclei pt, in particolare modo a quelli non strutturati su Gruppi di Sezioni, siano calibrati su una platea di soggetti non sovradimensionata rispetto alle potenzialità operative effettive di tali reparti.

Con riferimento agli esercenti arti e professioni, è necessario che la fissazione di fasce di volume d'affari/compensi che individuino la competenza dei diversi reparti, avvenga in maniera differenziata rispetto alle imprese, soprattutto al fine di assegnare anche ai Nuclei pt competenze operative su categorie professionali che, altrimenti, pur avendo un'importanza socio-economica significativa, andrebbero a ricadere, in base al criterio in precedenza descritto per le imprese, nella sfera esclusiva dei reparti territoriali; in relazione a tale previsione, ai centri di responsabilità di secondo livello potranno, in sede di diramazione degli obiettivi annuali, essere specificamente assegnati obiettivi numerici anche in relazione alle verifiche da eseguire nei confronti di esercenti arti e professioni, da calibrare sulle due fasce di competenza all'uopo previamente stabilite.

Nel caso in cui, secondo la procedura dianzi descritta, la responsabilità ispettiva sul soggetto selezionato sia attribuita ai reparti territoriali, la competenza allo svolgimento del servizio verrà ripartita tra questi reparti sulla base del criterio territoriale e, pertanto, si avrà riguardo alla circoscrizione di servizio di ciascuno di essi.

Per quanto concerne gli evasori totali, va precisato che gli stessi non possono che essere considerati, "per definizione", soggetti di minori dimensioni, non essendo generalmente conoscibile "a priori" l'entità del volume d'affari o di ricavi o compensi.

Tuttavia, questa considerazione non rende priva di rilevanza la possibilità che, in esito all'attività ispettiva, si pervenga alla ricostruzione di ricavi o compensi superiori al limite di 7,5 milioni di euro; in detta eventualità, la verifica svolta potrà comunque essere considerata ai fini del conseguimento dell'obiettivo annuale assegnato al reparto che vi ha proceduto, con riferimento alla "fascia" corrispondente all'entità del volume d'affari/ricavi/compensi constatato.

Per l'individuazione del reparto competente all'effettuazione di attività ispettiva nei confronti delle banche, si richiama il contenuto della circolare del Comando Generale – III Reparto Operazioni – n. 413136 in data 22 dicembre 1999, in base alla quale l'ammontare dei ricavi deve essere determinato con riferimento alle seguenti voci di classificazione previste dallo schema di conto economico:

- interessi attivi e proventi assimilati;
- dividendi ed altri proventi;
- commissioni attive;
- proventi da operazioni finanziarie;
- altri proventi di gestione.

Infine, la competenza dei reparti allo svolgimento dell'attività ispettiva nei confronti dei soggetti di cui all'art. 113, comma 1, del D. Lgs. 1 settembre 1993, n. 385 (*Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia*), che esercitano in via prevalente, non nei confronti del pubblico, le attività di cui all'art. 106, comma 1, del medesimo provvedimento, sarà determinata, oltre che sulla base del criterio territoriale di cui al paragrafo 2. a., avuto riguardo al valore delle partecipazioni detenute dagli stessi, come risultante dall'ultimo bilancio depositato.

b. Le regole in tema di controlli.

Sono in genere attratti alla competenza dei reparti territoriali i controlli richiamati al Capitolo 1, paragrafo 3., con le seguenti precisazioni:

- i controlli strumentali, nonché quelli aventi finalità "preventiva" o "ricognitiva", in ogni caso, indipendentemente dalla fascia cui appartiene il soggetto interessato; all'occorrenza, il reparto operante invierà gli atti compilati al diverso reparto eventualmente competente in relazione alla fascia stessa;
- i controlli incrociati che si concretizzano in meri rilevamenti di dati e/o acquisizione di documenti, quantunque originati da richieste avanzate nel quadro della collaborazione

amministrativa internazionale, indipendentemente dalla fascia, chiedendo preventivamente il nulla osta a procedere – anche per le vie brevi o tramite posta elettronica istituzionale – al reparto competente in relazione alla fascia stessa, al quale saranno inviati, al termine del servizio, gli atti compilati.

Devono invece ritenersi attribuiti ai reparti competenti in base alla citata fascia, i controlli incrociati che non si esauriscono in semplici rilevamenti o acquisizioni, ma si inquadrano in più ampi e complessi approfondimenti ispettivi.

In tali casi, nell'intento di assicurare la massima tempestività ed efficacia all'attività in corso, il reparto che ha avviato la verifica dalla quale è sorta la necessità di intraprendere i suddetti controlli incrociati, potrà effettuare gli stessi anche in via autonoma, sempre che la sede del soggetto economico da controllare ricada nel territorio regionale del reparto medesimo e dopo aver ottenuto – anche per le vie brevi o attraverso posta elettronica istituzionale – il nulla osta del reparto competente per fascia di volume d'affari/ricavi/compensi, previa valutazione anche dei profili di economicità del servizio e delle implicazioni di ordine finanziario.

Qualora detto nulla osta non possa essere concesso, in quanto sussistono contingenze di carattere operativo connesse, a mero titolo esemplificativo:

- all'imminente avvio, ad opera del reparto territorialmente competente, di un intervento ispettivo nei confronti del soggetto economico destinatario del controllo incrociato;
- all'inserimento di quest'ultimo nell'ambito della programmazione annuale o periodica dell'attività di verifica del citato reparto,

il controllo sarà effettuato, previa instaurazione di formale corrispondenza, dal reparto territorialmente competente; in dette ipotesi, per garantire la proficuità del servizio, il reparto richiedente il controllo incrociato potrà valutare l'opportunità di affiancare proprio personale alla pattuglia incaricata dell'esecuzione dell'attività ispettiva.

Il reparto che abbia eseguito, con le modalità anzidette, un controllo incrociato al di fuori della propria circoscrizione di competenza, al termine del servizio, invierà gli atti redatti al reparto competente per territorio, con formale lettera di trasmissione indirizzata, per conoscenza e senza allegazione dei verbali, al/ai Comando/i Provinciale/i interessato/i nonché, nel caso di attività svolta fuori provincia, al Comando Regionale sovraordinato.

3. Le deroghe alle regole ordinarie.

a. Deroga permanente per le attività ispettive in presenza di tassazione consolidata.

Per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti che aderiscono all'istituto del "consolidato nazionale" (oggetto di specifiche indicazioni nel Capitolo 3 della Parte IV della presente Istruzione), sussiste l'esigenza di assicurare un approccio ispettivo in grado di permettere una visione unitaria e globale della realtà aziendale attenzionata, sia per poter porre eventualmente in maggiore evidenza le eventuali pratiche di pianificazione fiscale illecita attuate mediante i rapporti infragruppo, sia per privilegiare l'impiego delle unità operative più specializzate.

Pertanto, in tali circostanze, è rimessa, in via esclusiva, al Nucleo pt operante nella provincia in cui è ubicata la sede della società consolidante, la competenza a svolgere l'attività ispettiva nei confronti di tutte le società aderenti al consolidato aventi sede amministrativa nella medesima provincia, mentre, per quanto riguarda le eventuali società consolidate con sede amministrativa fuori dal territorio della provincia della consolidante, valgono le regole ordinarie descritte al precedente paragrafo 2.

Si precisa che, per la riconducibilità della società al regime di tassazione consolidata, ai fini della competenza in argomento, si fa riferimento all'ultima dichiarazione disponibile presso il sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria.

Si puntualizza, inoltre, che il concetto di sede, quale parametro per individuare il reparto competente, va inteso nei termini indicati al paragrafo 2. a. del presente capitolo, vale a

dire quale riferimento alla sede legale ovvero alla sede amministrativa, ove dichiarata e diversa dalla prima, oppure, infine, al luogo di effettivo esercizio dell'attività.

b. Casi di deroga da autorizzare da parte del Comandante Regionale, su proposta del Comandante Provinciale.

Nella prospettiva di migliorare il livello di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione di servizio, altre ipotesi di deroga alle regole ordinarie riguardano:

- *l'utilizzo ai fini fiscali di dati ed elementi acquisiti con indagini di polizia giudiziaria, laddove la verbalizzazione risulti fondata sull'accertamento dei medesimi fatti e sulle stesse risultanze probatorie.*

In tale evenienza i reparti operanti sarebbero teoricamente tenuti, per gli sviluppi di quelle risultanze riguardanti contribuenti non rientranti nella propria competenza secondo le regole ordinarie, a richiedere all'Autorità Giudiziaria procedente il nulla osta per l'utilizzo ai fini fiscali dei dati e dei documenti ottenuti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, da trasmettere successivamente, con una dettagliata segnalazione, al reparto competente per "fascia" e per territorio ai fini degli sviluppi dell'attività di verifica.

Tale sistema, in effetti, non sempre garantisce fluidità e rapidità di azione, poiché i tempi di trasmissione dei dati e quelli necessari per l'organizzazione dei servizi di p.t. non sono facilmente comprimibili.

D'altra parte, i Comandanti dei reparti investiti delle indagini di polizia giudiziaria aventi risvolti fiscali avvertono non di rado, giustamente, la responsabilità di assicurare che i servizi siano portati a compimento non solo sotto il profilo penale, ma anche sul piano amministrativo tributario, prima di considerare conclusi i singoli processi operativi.

Ciò posto, i Comandanti Regionali possono autorizzare, su proposta del Comandante Provinciale da cui dipende il reparto che ha svolto le indagini di polizia giudiziaria, l'avvio di verifiche a cura dello stesso reparto nei confronti di soggetti che, secondo le regole generali, rientrerebbero nella competenza territoriale di altro Comando Provinciale dipendente dal medesimo Comando Regionale, nei seguenti casi:

- . qualora il reparto che abbia condotto pregresse indagini di p.g. debba utilizzare ai fini fiscali dati ed elementi così acquisiti, per cui la verbalizzazione dei rilievi in materia fiscale – previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria – risulti sostanzialmente fondata sull'accertamento dei medesimi fatti e sulle risultanze probatorie già emerse;
- . a condizione che il reparto competente in via ordinaria non abbia già programmato un'autonoma attività di verifica nello stesso periodo di riferimento, di più ampio spessore, nei confronti dei medesimi soggetti,

previa valutazione, accanto ai profili prettamente operativi, anche di quelli finanziari attinenti alla economicità complessiva ed alla sostenibilità degli oneri per indennità di missione.

La proposta del Comandante Provinciale deve illustrare, in modo sintetico ma circostanziato, le ragioni di opportunità della deroga precisando:

- . per quanto attiene al reparto richiedente, l'origine delle indagini di p.g. esperite, i relativi esiti, i dati d'interesse fiscale acquisiti e gli importi da proporre per i recuperi a tassazione, nonché una stima approssimativa degli oneri di missione preventivati;
- . relativamente al reparto competente in via ordinaria, l'avvenuto riscontro – a seguito di formale trattazione con il Comandante Provinciale a questo sovraordinato – che il nominativo del contribuente non rientra nell'ambito della programmazione delle verifiche.

Una volta concessa l'autorizzazione alla deroga e portato a termine il servizio, copia degli atti verrà inviata dal Comando operante a quello competente in via ordinaria, per l'aggiornamento dello schedario;

- *l'impiego delle risorse di personale più specializzato per le indagini sui casi di frode più complessi ed estesi, per struttura e dimensioni, in più province, soprattutto se conseguenti a pregresse attività di polizia economico-finanziaria, ad esempio nei settori del mercato dei capitali e dei servizi, del contrasto alla contraffazione ed al riciclaggio.*

Tale evenienza ricorre:

- . sia allorché il sistema o i sistemi di frode individuati siano così articolati e innovativi da suggerire, soprattutto in funzione dell'economicità e tempestività del servizio e specialmente ove siano prossimi i termini di decadenza dell'azione di accertamento, di concentrare gli ulteriori sviluppi operativi in capo al reparto, non necessariamente coincidente con il Nucleo pt, nel quale siano individuabili le risorse più specializzate con riferimento alla casistica fraudolenta in questione;
- . sia allorché l'attività ispettiva muova dalla necessità di valorizzare le implicazioni fiscali di precedenti servizi ad ampio respiro, svolti in altri settori e ricorra la necessità di garantire la completezza dell'intervento, attraverso un approccio unitario e trasversale da parte del reparto o articolazione operativa che ha originato il contesto.

Anche in tale circostanza andranno seguite le indicazioni dianzi riportate.

c. *Casi di deroga che possono essere autorizzati dal Comandante Provinciale.*

I Comandanti Provinciali possono, al solo fine di corrispondere ad esigenze di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività ispettiva nel suo complesso, autorizzare:

- negli stessi casi indicati sub b., deroghe alle ordinarie competenze fra i reparti dipendenti, i cui effetti si esauriscano completamente nell'ambito del territorio provinciale di riferimento, senza alcun genere di interferenza nella circoscrizione di altri omologhi Comandi;
- a ragion veduta e previa adeguata valutazione, ulteriori deroghe alle ordinarie competenze fra i reparti dipendenti – i cui effetti si esauriscano completamente nell'ambito del territorio provinciale di riferimento senza alcun genere di interferenza nella circoscrizione di altri omologhi Comandi – per ragioni connesse alla capacità operativa dei reparti stessi, rapportata a circostanze ed emergenze contingenti; in altri termini, la deroga, in questa eventualità, è finalizzata a consentire che l'attività ispettiva che normalmente dovrebbe svolgere, secondo le regole ordinarie, un determinato reparto (ad esempio, una Tenenza), in un certo periodo in cui lo stesso sia gravato da altri prioritari impegni operativi ovvero non sia in possesso delle necessarie risorse, possa essere svolta da un reparto diverso della stessa provincia (ad esempio, il Nucleo pt).

Le deroghe autorizzate dal Comandante Provinciale devono essere comunicate periodicamente al Comandante Regionale; quest'ultimo stabilirà autonomamente modalità e periodicità dell'adempimento.

d. *Indicazioni conclusive. Possibili ipotesi di deroga per i casi di frodi basate su fatturazioni per operazioni inesistenti.*

Va, infine, ribadita, a fattor comune per tutte le deroghe illustrate nel presente paragrafo, l'inammissibilità di eccezioni ai criteri ordinari delle competenze per attività ispettive da svolgersi fuori dalla circoscrizione del Comando Regionale di appartenenza del reparto operante.

L'unica, parziale, eccezione a questo principio, ritenuto fondamentale ed inderogabile ai fini della piena ed armonica funzionalità del dispositivo realizzato dal Corpo nel settore fiscale, è individuabile nei casi in cui un certo reparto abbia sviluppato complesse indagini

relativamente ai casi di frode fondati sul sistematico e diffuso ricorso al sistema della fatturazione per operazioni inesistenti (come, ad esempio, nelle cosiddette “frodi carosello”), coinvolgenti numerosi soggetti su tutto il territorio nazionale ed occorra procedere alle connesse constatazioni di carattere fiscale.

In questo caso è possibile, unicamente per ragioni di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione di servizio, interessare, per via gerarchica, il Comando Generale – III Reparto con trattazione adeguatamente illustrativa di tutte le particolarità del caso concreto (ivi comprese le valutazioni circa l'urgenza, da riportare specificamente ai termini di decadenza dell'azione di accertamento ed ai rischi che si disperdano le garanzie dei crediti erariali), proponendo le soluzioni ritenute in concreto percorribili, significando che i casi in argomento saranno generalmente trattati:

- valutando se sia possibile concedere la deroga alle ordinarie regole in tema di competenza, limitatamente agli operatori economici che, nell'ambito della frode oggetto di indagine, si qualificano per essere vere e proprie “cartiere”, non svolgendo alcuna attività economica;
- mantenendo in ogni caso la competenza alle verbalizzazioni in capo ai reparti competenti secondo le regole ordinarie, relativamente a soggetti emittenti ed utilizzatori di fatture per operazioni inesistenti che svolgano comunque una attività economica.

4. Gli effetti delle regole in tema di competenza ai fini delle accise.

L'attività di verifica ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP posta in essere nei confronti degli operatori sottoposti al regime fiscale delle accise (prodotti energetici, alcoli e bevande alcoliche, tabacchi lavorati ed energia elettrica) segue le linee d'indirizzo fissate nella circolare 30 dicembre 2006, n. 301480, del Comando Generale – III Reparto Operazioni; il sistema delineato in quella sede, in sostanza, è volto ad attribuire ad un solo reparto le potestà ispettive su ogni singolo soggetto economico, sia con riguardo all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, sia relativamente agli altri comparti impositivi sopra menzionati.

La suddivisione delle competenze in tale contesto tiene conto, alternativamente, della tipologia dell'impianto (in base alle sue dimensioni ovvero al suo grado di complessità) o della fascia di volume d'affari.

Una riflessione a parte è stata effettuata per i casi in cui la sede amministrativa dell'azienda che tratta merci rientranti nelle categorie merceologiche sopra elencate è ubicata in un luogo diverso dagli impianti dove può essere esercitato un autonomo controllo.

In queste fattispecie, l'attività in materia di imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP è demandata allo stesso reparto competente ai fini accise, a condizione, però, che sia la sede amministrativa che l'impianto soggetto al regime delle accise si trovino:

- nella stessa Regione, se la competenza ai fini accise è attribuita, con carattere di ultraprovincialità, al Nucleo pt con sede nel capoluogo di Regione;
- nella stessa Provincia, se la competenza ai fini accise è assegnata al Nucleo pt;
- nella stessa circoscrizione di servizio del Reparto territoriale, laddove quest'ultimo sia competente per la vigilanza ai fini delle accise.

Allorquando, invece, la sede amministrativa è ubicata al di fuori dei suddetti ambiti di assegnazione delle responsabilità ispettive, la vigilanza ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP è demandata al reparto competente in base alla sola fascia di volume d'affari, mentre quella ai fini accise presso i singoli opifici seguirà le regole generali.

Naturalmente, in questi casi, i contesti emersi durante le verifiche svolte ai fini delle accise condotte presso gli stabilimenti ed aventi effetto per le imposte dirette, l'IVA e l'IRAP dovranno essere correttamente partecipati al reparto competente, per consentire a quest'ultimo di procedere alle relative verbalizzazioni.

CAPITOLO 3

COMPITI E RESPONSABILITÀ DEI DIVERSI LIVELLI DI COMANDO E DI ESECUZIONE DEL SERVIZIO

1. Introduzione.

Come si è avuto modo di osservare, sia le verifiche che i controlli costituiscono *sub*-procedimenti di carattere amministrativo inseriti, con propria autonomia formale e sostanziale, all'interno del procedimento di accertamento tributario.

Nello sviluppo delle attività ispettive, i reparti del Corpo godono di un certo grado di autonomia, che trova fondamento nell'esigenza di calibrare opportunamente ogni singolo intervento rispetto ai concreti elementi di pericolosità fiscale acquisiti sul conto dei contribuenti selezionati, alle loro caratteristiche tipologiche e dimensionali ed alle concrete condizioni di esercizio dell'attività sottoposta ad ispezione.

Si tratta, più specificamente, di una autonomia "tecnica", come tale riferita, principalmente, all'individuazione ed alla selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, alla scelta del modulo ispettivo da adottare nel caso concreto, alla individuazione delle metodologie di controllo e degli strumenti d'indagine azionabili.

È di tutta evidenza che tale autonomia non può tradursi in scelte arbitrarie; le decisioni operative, proprio in quanto ispirate a ragioni di natura "tecnica", devono costituire la risultanza di processi fondati su argomentazioni motivate, che tengano in debita considerazione tutti gli elementi utili a pervenire a soluzioni ispirate ai generali canoni di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

Tali processi non possono non svilupparsi nel quadro di un contesto definito di funzioni e responsabilità, diversamente calibrate in relazione ai differenti ruoli rivestiti da tutti i livelli di comando ed esecuzione del servizio, interessati a vario titolo all'attività ispettiva.

Nei paragrafi che seguono tali funzioni e responsabilità sono regolamentate con principale riferimento alle fasi di preparazione ed esecuzione delle verifiche e dei controlli, mentre:

- per quanto concerne la preventiva fase della programmazione, le relative disposizioni sono contenute nel Capitolo 4 della presente Parte I;
- relativamente alla successiva fase di controllo, specifiche indicazioni sono riportate al Capitolo 7 della stessa Parte I.

2. Il Capo Pattuglia.

La funzione di Capo Pattuglia può essere assolta da Ufficiali, da Ispettori o da Sovrintendenti, a seconda:

- del rango e delle dotazioni organiche del reparto o dell'articolazione operante;
- delle peculiari competenze professionali possedute e/o delle specifiche esperienze operative maturate dai singoli militari;
- della natura e dimensioni del soggetto da ispezionare, nonché della complessità degli approfondimenti operativi da eseguire.

Nei reparti territoriali, la funzione di Capo Pattuglia, relativamente ai controlli, può essere svolta anche da Appuntati e, in quelli di minori dimensioni, anche da Finanziari selezionati fra quelli in possesso di più comprovate professionalità.

Nello svolgimento della funzione affidata, il Capo Pattuglia, relativamente alle verifiche:

- svolge gli adempimenti esecutivi connessi alla preparazione della verifica, secondo le indicazioni ricevute dal Direttore della Verifica;
- partecipa all'accesso;

- concorre alla predisposizione ed allo sviluppo del piano di verifica, secondo le indicazioni del Direttore della Verifica, con cui sottoscrive il documento;
- attua le disposizioni del Direttore della Verifica, ripartendo gli incarichi fra i diversi componenti della pattuglia, verificandone quotidianamente la corretta interpretazione ed esecuzione;
- cura la tempestiva informazione del Direttore della Verifica, in ordine ai fatti salienti emersi dalle operazioni in corso; in questo contesto, tra l'altro:
 - . avanza le proprie proposte, per le valutazioni del Direttore della Verifica, in ordine all'eventuale necessità di prolungare la permanenza dei verificatori presso la sede del soggetto ispezionato, in ossequio alle disposizioni della L. n. 212/2000, nonché al ricorso ad indagini finanziarie, ovvero all'attivazione dei canali di collaborazione internazionale;
 - . informa il Direttore della Verifica dei casi in cui eventuali e pregnanti incertezze interpretative emerse rispetto a specifiche operazioni o atti di gestione oggetto del controllo possano richiedere opportune misure di coordinamento con gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti ai fini dell'accertamento o altre iniziative del genere;
- cura la corretta redazione del processo verbale di verifica e l'ordinata conservazione degli altri atti della verifica;
- in caso di avvio delle indagini finanziarie per via telematica, provvede alla predisposizione delle richieste attraverso l'apposito applicativo informatico;
- sottoscrive, quale verbalizzante, gli atti della verifica;
- cura la corretta compilazione delle scritture di servizio, delle comunicazioni di inizio/sospensione/ripresa/conclusione delle verifiche e dei controlli da inoltrare all'Agenzia delle Entrate attraverso il Modello Unificato delle Verifiche (MUV) e di quelle, di contenuto analogo, da inviare alla Superiore Gerarchia, nonché delle segnalazioni di irregolarità emergenti dalle attività ispettive da trasmettere, con il medesimo strumento, agli Uffici finanziari e ai reparti del Corpo competenti per territorio, nonché del modello statistico di rendicontazione delle attività (STAT/1) e delle previste segnalazioni di risultato di servizio.

Nei controlli, il Capo Pattuglia cura altresì, sotto la direzione del suo Superiore diretto, anche la fase di preparazione ed assolve, sostanzialmente, le medesime funzioni dianzi indicate, rapportandosi, per le eventuali direttive o indicazioni, allo stesso Superiore diretto.

In caso di lunghe assenze del Capo Pattuglia, l'incarico sarà assegnato ad altro militare professionalmente adeguato, per il subentro nella specifica funzione ai fini della prosecuzione dell'attività ispettiva; tale circostanza va debitamente riportata nel piano di verifica.

3. Il Direttore della Verifica.

Il ruolo di direttore della verifica è ordinariamente assunto:

- nei *Nuclei di polizia tributaria strutturati su Gruppi di Sezioni*, dai Comandanti di Sezione o di Drappello dei Gruppi Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica;
- nei *Nuclei di polizia tributaria non strutturati su Gruppi di Sezioni*, dai Comandanti delle Sezioni Verifiche Complesse, Tutela Entrate e Tutela Finanza Pubblica, ovvero dai Comandanti dei Drappelli dalle medesime dipendenti (ove istituiti);
- nei Gruppi, dai Comandanti delle Sezioni Operative dei Nuclei Operativi;
- nelle Compagnie, dal Comandante della Sezione Operativa;
- nelle Tenenze, dal Comandante della Squadra Operativa;
- nelle Brigate, dal Comandante del reparto.

Nei Nuclei di polizia tributaria, strutturati o meno su Gruppi di Sezioni, nonché nei Gruppi, nelle Compagnie e nelle Tenenze, resta salva la possibilità, rispettivamente, per il Comandante del Nucleo pt, del Gruppo di Sezioni, del Gruppo, della Compagnia e della Tenenza, di riservare a sé la funzione di Direttore della Verifica, relativamente alle verifiche connotate, in senso generale, da maggiori profili di delicatezza, anche in base alle direttive eventualmente ricevute dai Superiori diretti.

Nei Nuclei Operativi dei Gruppi e nelle Compagnie, ove le incombenze dei Comandanti delle Sezioni Operative, tenuto conto di tutti gli impegni del reparto anche in altri settori di servizio, non consentano agli stessi di svolgere la funzione in maniera pregnante per tutte le verifiche assegnate al reparto, l'incarico di Direttore della Verifica può essere attribuito, per talune verifiche connotate da profili di minore complessità, ai Comandanti delle Squadre Operative, ove istituite.

Nell'adempimento delle funzioni connesse all'incarico, il Direttore delle Verifica:

- designa il Capo Pattuglia, ove questo non sia designato dal Superiore diretto dello stesso Direttore della Verifica;
- dirige e segue personalmente la preparazione dell'intervento, eventualmente avvalendosi del Capo Pattuglia;
- di norma, partecipa all'accesso.

La partecipazione è obbligatoria nei casi in cui sia disposta dal Superiore diretto e comunque in tutti i casi in cui le verifiche rivestano una forte connotazione investigativa, ovvero prevedano l'accesso nei confronti di soggetti che possono opporre il segreto professionale, oppure, ancora, prevedano l'esecuzione di accessi domiciliari; in quest'ultimo caso, la presenza del Direttore della Verifica non deve essere prevista necessariamente per le operazioni da effettuare presso il domicilio privato;

- predispone, sviluppa e sottoscrive il piano di verifica, curandone l'aggiornamento in relazione all'evolversi dell'attività ispettiva ed al progressivo maturarsi dei relativi esiti;
- vigila sull'osservanza di tutte le disposizioni di carattere generale in tema di avvio, esecuzione e conclusione delle verifiche indicati nella Parte III della presente circolare, anche relativamente alle metodologie di controllo che risultino applicabili al caso specifico, secondo quanto indicato nella Parte IV della presente istruzione;
- decide in ordine alla prosecuzione, estensione, sospensione e chiusura dell'intervento, tenendo conto delle esigenze di efficacia, efficienza, economicità e completezza dell'azione ispettiva;
- sottoscrive, quale verbalizzante, il p.v. di constatazione e gli altri atti conclusivi del servizio, fra cui il processo verbale di verifica relativo all'ultimo giorno delle operazioni;
- esercita la funzione di controllo durante l'esecuzione della verifica.

A quest'ultimo riguardo, va precisato che il controllo da parte del Direttore della Verifica deve essere da quest'ultimo interpretato ed esercitato quale adempimento ulteriore rispetto ai compiti allo stesso facenti capo in termini di preparazione, organizzazione e direzione del servizio e deve essere sviluppato attraverso ogni forma ritenuta utile od opportuna, fra cui:

- di concerto con il Capo Pattuglia, la personale organizzazione del lavoro, con connessa suddivisione dei compiti fra i diversi componenti della pattuglia stessa, al fine di creare le migliori condizioni affinché le operazioni possano svilupparsi in maniera metodica, adeguatamente calibrata rispetto alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività oggetto della verifica, oltre che agli obiettivi dell'azione ispettiva in relazione agli esiti della pregressa opera di *intelligence* e della preventiva preparazione dell'intervento, anche nella prospettiva di una conclusione di questo nei tempi previsti o comunque necessari rispetto alle peculiarità proprie di ciascuna verifica;

- una partecipazione diretta e personale alle operazioni ispettive, tanto se svolte presso la sede del contribuente, quanto se svolte presso gli uffici dei verificatori, calibrata in relazione alle esigenze concrete, che, sul piano dell'azione di controllo, deve essere tra l'altro finalizzata a:
 - . verificare le condizioni di lavoro del personale, tenendo ovviamente presenti le materiali possibilità che al riguardo conseguono alle condizioni strutturali del luogo di esecuzione dell'intervento ed alle esigenze del contribuente di garantire il pieno svolgimento della propria attività anche nel corso dell'attività ispettiva;
 - . assicurarsi che l'intervento venga condotto in maniera armonica ed equilibrata, che le operazioni ispettive si sviluppino sulla base di una efficiente organizzazione del lavoro, nella prospettiva della conclusione in tempi ragionevoli e comunque connessi alle esigenze del caso concreto e che siano puntualmente rispettati e considerati i diritti e le necessità del contribuente, anche con riferimento ai contenuti dell'art. 12 della L. n. 212/2000 in tema, appunto, di "Statuto dei diritti del contribuente", ivi compresa la prescrizione secondo cui le operazioni ispettive devono essere condotte avendo cura di arrecare la minore turbativa possibile all'attività economica esercitata;
 - . in questo contesto, prendere atto del generale clima dei rapporti fra verificatori e contribuente, per appurare che questi non diano luogo a criticità di sorta, ma siano improntati a canoni di normalità con riferimento, ovviamente, ai reciproci ruoli ed alle funzioni dei verificatori;
 - . accertarsi che tutte le scelte operative dei verificatori, oltre ad essere puntualmente riportate nel piano di verifica, con esplicitazione delle relative motivazioni, siano ispirate a razionalità, coerenza e concretezza, avuto riguardo alle caratteristiche proprie del contribuente e dell'attività controllata;
 - . fornire indicazioni anche in ordine ad aspetti eminentemente tecnico-sostanziali dell'attività ispettiva, a seguito del confronto con il Capo Pattuglia e con i componenti di questa;
- la personale revisione dei rilievi da inserire tanto nel processo verbale di verifica, quanto nel processo verbale di constatazione, prima della relativa formalizzazione, per verificare il rispetto delle norme procedurali e sostanziali, oltre che del generale obbligo di motivazione;
- la personale e diretta valutazione dei casi in cui la verifica si avvii alla conclusione senza formulazione di rilievi o con rilievi di scarso spessore, per riscontrare principalmente che le operazioni ispettive si siano sviluppate in maniera completa rispetto agli obiettivi dell'attività e coerente rispetto alle scelte operative formalizzate nel piano di verifica ed alle rispettive motivazioni;
- anche al di fuori della partecipazione alle operazioni ispettive, frequenti rapporti e conferimenti con il Capo Pattuglia ed i componenti di questa, relativamente ad ogni aspetto di interesse relativo alla specifica attività ispettiva, sia di carattere procedurale o sostanziale, sia di qualsiasi altra natura.

Conclusivamente si osserva che, sebbene la verifica non possa considerarsi di per sé stessa un autonomo procedimento amministrativo e, quindi, in relazione ad essa non possa "tecnicamente" configurarsi un "responsabile del procedimento" nell'ambito del Corpo, appare senz'altro necessario, ai fini della massima tutela dell'azione amministrativa, indicare espressamente – negli atti relativi alla verifica stessa, in relazione al contenuto dell'art. 7, comma 2, lett. a), della L. n. 212/2000 – il nominativo del Direttore della Verifica; per indicazioni di dettaglio si rinvia ai Capitoli 2 e 5 della Parte III dell'Istruzione.

4. Il Comandante di reparto.

Il Comandante di reparto o di Gruppo di Sezioni di Nucleo pt, nei casi in cui non sia Direttore della Verifica:

- designa quest'ultimo ed, eventualmente, il Capo Pattuglia, relativamente alle verifiche.

Al riguardo, si precisa che tale designazione deve avvenire, per ciascuna verifica, con formale lettera di incarico inoltrata e trattata nel rispetto delle evidenti esigenze di riservatezza, ancorché con protocollo ordinario e diretta esclusivamente e personalmente al militare interessato; detta designazione deve risultare, ovviamente, anche nel piano di verifica;

- nei casi di lunghe assenze del Direttore della Verifica, provvede alla relativa sostituzione, con le modalità di cui al precedente alinea; tale ultima circostanza va debitamente riportata nel piano di verifica;
- relativamente ai controlli, può impartire disposizioni in merito alla designazione dei Capi Pattuglia, ove non intenda, per particolari controlli, designarli direttamente; in ogni caso, la designazione del Capo Pattuglia per i controlli avviene nell'ambito della "scheda di preparazione", ove prevista secondo le indicazioni riportate nel Capitolo 6 della Parte IIII della presente circolare, mentre negli altri casi deve risultare direttamente dal foglio di servizio.

Inoltre, su un piano più generale, il Comandante di reparto è il responsabile della proficua attuazione, nel territorio di rispettiva competenza, delle azioni di contrasto all'evasione ed elusione fiscale, ovviamente con riferimento ai contribuenti rientranti nelle fasce di volumi d'affari/ricavi/compensi attribuite alla responsabilità del reparto.

A questo fine, provvede alla complessiva e coordinata pianificazione di tutti i servizi di polizia tributaria di propria pertinenza nonché alla programmazione delle attività di verifica, avendo cura di tenere in debita considerazione le peculiarità della realtà territoriale in cui opera il reparto e di assicurare un grado di presenza ispettiva tendenzialmente omogeneo fra le diverse categorie economiche.

Tale tendenziale omogeneità dovrà essere perseguita anche in relazione alle diverse fenomenologie illecite che caratterizzano il settore fiscale, comunemente individuabili nelle quattro macrocategorie tipiche dell'*evasione parziale*, dell'*economia sommersa*, della *frode fiscale* e dell'*elusione fiscale*.

Con riferimento allo sviluppo dei processi di programmazione annuale o infrannuale delle verifiche, il Comandante di reparto cura la selezione delle posizioni da inserire ai fini dell'attuazione dei piani ispettivi, tenendo conto delle indicazioni riportate ai Capitoli 5 e 6 della presente Parte I.

Nelle fasi di programmazione, inoltre, il Comandante del reparto può avvalersi dei Comandanti delle dipendenti articolazioni operanti, principalmente per quanto attiene la selezione nominativa dei soggetti da inserire nei piani ispettivi.

Al Comandante del reparto compete, altresì, l'inoltro delle proposte di variazione dei piani di verifica in ragione di sopravvenute e giustificate esigenze operative.

Infine, il Comandante di reparto:

- esercita la generale funzione di controllo relativamente a tutte le attività ispettive in corso presso il reparto, adottando al riguardo ogni utile iniziativa, anche in aggiunta agli adempimenti indicati al Capitolo 7 della presente Parte I;
- impartisce ogni genere di direttiva ritenuta necessaria o opportuna ai fini della corretta esecuzione delle verifiche e dei controlli, anche sul piano dell'efficacia, efficienza, economicità e completezza dell'azione ispettiva;
- in questo contesto, valuta responsabilmente termini e modalità di partecipazione diretta alle operazioni ispettive.

CAPITOLO 4

LA PROGRAMMAZIONE DELLE VERIFICHE

1. La funzione della programmazione.

La programmazione è il processo attraverso il quale, per l'anno o il periodo di riferimento, viene formalizzata in atti la scelta delle posizioni fiscali da sottoporre a verifica.

In questo Capitolo vengono impartite le direttive attinenti agli aspetti procedurali della programmazione, mentre, per quanto concerne le modalità di selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, si rinvia ai successivi Capitoli 5 e 6.

2. Disposizioni di carattere generale.

In via generale, la programmazione nominativa dei contribuenti da sottoporre a verifica:

- costituisce prerogativa del Comandante di reparto, cui spetta il compito di provvedervi sulla base degli interventi assegnati in sede di ripartizione numerica dei carichi operativi da parte della Superiore Gerarchia; nell'espletamento dei relativi adempimenti, il medesimo può avvalersi della collaborazione dei Comandanti delle articolazioni interne del Reparto;
- corrisponde tanto all'esigenza, di carattere pratico, di organizzare l'attività ispettiva su specifiche basi documentali che forniscano adeguato resoconto degli elementi acquisiti nei riguardi dei contribuenti da sottoporre ad attività ispettiva, quanto alla necessità, più generale, di attestare formalmente e motivatamente le ragioni specifiche che hanno condotto alla selezione di un certo soggetto ed al conseguente avvio, nei suoi confronti, di una attività ispettiva di particolare spessore, quale è appunto la verifica;
- si concretizza nella formulazione, relativamente al periodo temporale di riferimento, di una o più proposte di piano, secondo procedure variabili in virtù del rango del reparto operante, nonché della/e categoria/e di contribuenti rientranti nella fascia di competenza del medesimo reparto, in ragione delle relative dimensioni;
- comporta la predisposizione di un carteggio d'ufficio tra i diversi livelli gerarchici coinvolti nella procedura, che deve essere gestito e conservato in aderenza al carattere evidentemente riservato dello stesso.

Le trattazioni in parola sono trasmesse, sia nella fase ascendente che discendente, tra i Comandanti interessati, in busta sigillata, con protocollo ordinario mediante lettera riservata personale/esclusiva per il titolare.

Le proposte di piano ed i piani definitivamente approvati devono essere custoditi personalmente dai Comandanti interessati, fino al termine del periodo temporale di riferimento di ciascun piano;

- una volta approvata, vincola, in linea generale, il reparto alla sua esecuzione, sebbene non sia preclusa la possibilità di apportarvi modifiche o integrazioni, a condizione che sussistano motivate ragioni, come meglio descritto nel successivo paragrafo 7; al riguardo, si precisa che:
 - . i soggetti già inseriti in piani ispettivi approvati, nei confronti dei quali non potrà essere dato corso alle attività ispettive nel periodo di riferimento, nonché i contribuenti inseriti come verifiche "riserva", dovranno essere considerati ai fini della predisposizione del programma relativo al periodo di riferimento successivo, sempreché permangono i motivi che avevano determinato, a sua tempo, la scelta;
 - . le verifiche programmate, iniziate e non concluse nel periodo di riferimento, non potranno in nessun caso essere inserite nel piano ispettivo relativo alla successiva annualità.

3. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “minori dimensioni”.

a. *Competenza all’approvazione.*

Sono considerati contribuenti di minori dimensioni le persone fisiche, le società di persone e gli enti assimilati, le associazioni tra artisti e professionisti, le società di capitali, gli enti pubblici e privati non commerciali, le altre società ed enti di ogni tipo, anche senza personalità giuridica, le stabili organizzazioni di soggetti esteri non residenti nonché le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato – cui sia riconducibile una posizione giuridica rilevante sul piano tributario –, che hanno prodotto un volume d'affari/ricavi/compensi fino a 7,5 milioni di euro.

Tale parametro viene desunto sulla base delle informazioni acquisibili attraverso l’Anagrafe Tributaria con riferimento all’ultima dichiarazione disponibile presentata dal contribuente.

La procedura di programmazione si articola nelle fasi della proposta e dell’approvazione.

L’approvazione del documento di programmazione compete al Comandante del primo reparto retto da Ufficiale, sovraordinato al Comandante del reparto proponente, nei termini di seguito precisati.

b. *Procedura di programmazione.*

(1) *Proposta.*

Considerato il numero molto consistente d’interventi da sviluppare nei riguardi di tale tipologia di contribuenti e la necessità di garantire prontezza, reattività e flessibilità delle scelte rispetto alle priorità via via emergenti, il programma nominativo per i contribuenti di minori dimensioni non va predisposto in un’unica soluzione nel corso dell’anno, ma approntato ogni *semestre*, sulla base di “piani scorrevoli”, parametrando ciascun piano periodico al 70 per cento degli interventi da svolgere ogni semestre, tenendo conto dei complessivi obiettivi annuali assegnati al reparto e considerando anche gli eventuali interventi nei confronti dei presunti evasori totali.

La limitazione al 70% della programmazione nominativa in argomento, è in funzione della necessità di consentire ad ogni reparto o articolazione operativa di svolgere comunque un adeguato numero di verifiche nei confronti della stessa categoria di contribuenti, in maniera elastica e reattiva rispetto alle emergenze che possono in concreto manifestarsi, al fine di assicurare che l’azione ispettiva nel suo complesso si svolga sempre in funzione delle esigenze di efficacia, efficienza ed economicità.

Resta ovviamente inteso che il numero degli obiettivi annualmente assegnati, anche per i contribuenti di minori dimensioni, va inderogabilmente rispettato; ne consegue che le verifiche della specie da svolgersi in via extraprogramma per ogni annualità, nei termini più avanti riportati, non potranno in ogni caso essere inferiori al 30% del carico annuale assegnato.

Il Comandante del reparto, circa 20 giorni prima dell’inizio di ogni semestre, redige la proposta di piano per il semestre successivo, inserendo – nell’elenco nominativo conforme a quello in **Allegato 1 nell’unito documento “Modulistica e documentazione di supporto”** che, corredato della relativa lettera di trasmissione (secondo il fac-simile di cui all’**Allegato 1/A**), fa parte integrante della presente circolare – i soggetti proposti per le verifiche, in misura pari, come detto, al 70 per cento degli obiettivi di ciascun semestre, determinati con riferimento al carico annuo complessivo.

L’elenco va inviato entro il 15 dicembre ed il 15 giugno di ogni anno al livello gerarchico immediatamente superiore, che è competente all’approvazione; per quello da inviare entro il 15 dicembre, sarà assunto come riferimento il numero di obiettivi assegnati per l’anno in via di conclusione, fatti salvi eventuali adeguamenti che dovessero rendersi necessari una volta completato il processo di assegnazione di obiettivi per l’annualità di riferimento.

L'elenco in argomento va inviato in due copie al livello gerarchico competente all'approvazione, una delle quali dovrà essere restituita al reparto proponente con il visto di approvazione.

Inoltre, per ogni soggetto indicato dovrà essere redatta una "scheda-notizie" conforme a quella in **Allegato 2 del citato documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, nella quale, in particolare, dovrà essere data chiara ed esauriente motivazione delle ragioni alla base della selezione del nominativo, con riferimento anche alle previsioni circa le concrete possibilità di pervenire al recupero delle imposte eventualmente evase; dette schede saranno conservate personalmente dal Comandante del reparto, munite della sua sottoscrizione, a disposizione del livello gerarchico superiore competente all'approvazione.

(2) Approvazione.

Il Comandante ricevente, competente all'approvazione:

- procede alla ricognizione dei settori economici in cui operano i soggetti inseriti nel piano, al fine di assicurare una distribuzione degli interventi in maniera possibilmente omogenea fra le diverse categorie economiche, tenuto comunque conto delle peculiarità di ogni singola realtà territoriale ovvero delle esigenze connesse allo sviluppo di "progetti" o "filoni investigativi", che possono giustificare, quanto meno in taluni periodi, la concentrazione delle verifiche maggiormente in certi settori rispetto ad altri; la omogeneità degli interventi per categorie è comunque un obiettivo da perseguire nel medio periodo;
- prende cognizione delle ragioni della selezione e degli altri elementi d'interesse, sinteticamente riportati nelle apposite colonne dell'elenco nominativo conforme a quello in **Allegato 1 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**;
- ove lo ritenga opportuno, per qualsiasi ragione, può richiedere in visione le "schede-notizie" compilate relativamente ai soggetti selezionati;
- a prescindere dall'esercizio di tale ultima facoltà, se concorda con tutte le proposte nominative, appone il visto di approvazione sul documento e ne restituisce copia al Comandante del reparto proponente; in questo caso, la proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene automaticamente piano esecutivo per il Comando proponente, che darà prontamente corso alle attività ispettive in esso previste;
- viceversa se, avendo richiesto ed esaminato le "schede-notizie" ovvero, semplicemente, avendo preso contezza delle ragioni della selezione sinteticamente riprodotte nell'elenco nominativo, non concorda con una o più proposte, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, impartisce le opportune disposizioni al fine di acquisire tutti gli elementi e le integrazioni necessarie per decidere.

In tal senso, il Comandante del reparto proponente provvede ad inviare, all'esito del citato processo di integrazione della proposta e secondo le medesime modalità in precedenza indicate, un elenco nominativo aggiornato.

Tale elenco verrà, pertanto, approvato e restituito secondo le modalità indicate ai precedenti alinea;

- nel caso non abbia richiesto "le schede-notizie" ai fini della programmazione, provvederà, ove lo ritenga opportuno, a prenderne visione, anche relativamente agli interventi già avviati e conclusi, nel corso della prima ispezione presso il reparto successiva al ricevimento della proposta di piano.

Qualora il livello di comando competente all'approvazione sia collocato in posizione intermedia fra questo e il Comando Provinciale, lo stesso trasmette l'elenco nominativo conforme a quello riportato nel citato **Allegato 1 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, munito del visto di approvazione al Comandante

Provinciale, il quale potrà, se ritenuto opportuno, verificare la distribuzione degli interventi programmati fra le diverse categorie economiche, nei termini indicati al primo alinea.

4. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di “medie dimensioni”.

a. Competenza all’approvazione.

Sono considerati contribuenti di “medie dimensioni” i soggetti indicati al precedente paragrafo 3. a. che hanno prodotto un volume d'affari/ricavi/compensi compreso tra 7,5 milioni di euro e 25.822.844 euro.

Tale parametro viene desunto sulla base delle informazioni acquisibili attraverso l’Anagrafe Tributaria con riferimento all’ultima dichiarazione disponibile presentata dal contribuente.

La procedura di programmazione si articola nelle fasi della proposta e dell’approvazione.

L’approvazione del documento di programmazione compete al Comandante Provinciale, sulla base della proposta di piano avanzata dal Comandante del reparto proponente e del parere di concordanza espresso, ove necessario, dal Comandante del reparto intermedio.

b. Procedura di programmazione.

(1) Proposta.

Il programma nominativo va redatto mediante la compilazione di un unico piano annuale delle verifiche, parametrato al carico ispettivo assegnato al reparto all’inizio di ogni esercizio.

Il Comandante del Reparto proponente redige la proposta di piano inserendo nell’elenco nominativo conforme a quello riportato nell’**Allegato 3 dell’unito documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, corredato della relativa lettera di trasmissione (secondo il fac-simile di cui all’**Allegato 3/A**), i soggetti proposti per le verifiche “titolari”, nonché un ulteriore 50% di nominativi selezionati come verifiche “riserva”, da cui attingere per eventuali sostituzioni.

Per ogni soggetto selezionato, sia titolare, sia riserva, sarà redatta una “scheda-notizie” conforme a quella in **Allegato 2 dell’unito documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, che sarà inviata unitamente all’elenco nominativo al livello gerarchico superiore.

Nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezioni, il Comandante del reparto si avvale formalmente, nel processo di programmazione, dei Comandanti di Gruppo dipendenti, che hanno il compito di predisporre singole proposte di piano, riferite al carico di interventi a ciascun Gruppo assegnati; una volta ricevute tali proposte, il Comandante del Nucleo pt, in caso di concordanza, provvederà a redigere una complessiva proposta di piano, da inoltrare al superiore Comandante Provinciale per l’approvazione, mentre, in caso contrario, diramerà le opportune direttive ai dipendenti Comandanti di Gruppo, onde procedere alle modifiche ed integrazioni della relativa proposta di piano.

A fattor comune per tutti i reparti, la proposta viene inoltrata al Comandante Provinciale, per il tramite degli eventuali Comandanti della linea gerarchica intermedia, in duplice esemplare, uno dei quali dovrà essere restituito al reparto proponente, con il visto per l’approvazione.

I livelli gerarchici intermedi:

- qualora concordino con la proposta avanzata, provvedono ad apporre il visto di concordanza, facendo proseguire il documento fino al Comandante Provinciale competente all’approvazione;
- se non concordano con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, compendiano le loro osservazioni in apposito

attergato da allegare al documento, che proseguirà, conseguentemente, fino al Comandante Provinciale competente all'approvazione.

(2) Approvazione.

Il Comandante Provinciale, ricevuta la proposta di piano, corredata dei visti di concordanza o degli eventuali attergati compilati dai Comandanti della linea gerarchica intermedia:

- se concorda con tutte le proposte nominative, appone il visto di approvazione sul documento e ne restituisce copia al reparto proponente tramite la dipendente linea gerarchica.

La proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene automaticamente piano esecutivo per il Comando proponente, che darà prontamente corso alle attività ispettive in esso previste;

- se non concorda con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, impartisce le opportune disposizioni al fine di acquisire tutti gli elementi e le integrazioni necessarie per decidere.

All'esito del processo di integrazione della proposta, il Comandante proponente provvede ad inviare, sempre per il tramite della linea gerarchica intermedia, un elenco nominativo aggiornato corredata delle relative schede-notizie.

Tale elenco verrà, pertanto, approvato e restituito secondo le modalità indicate al precedente alinea.

Una volta approvato il piano degli interventi, il Comandante Provinciale provvede ad inviare al Comandante Regionale un prospetto riepilogativo conforme a quello **in Allegato 4 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, recante, mediante l'indicazione dei codici attività IVA dei soggetti selezionati, le categorie economiche di appartenenza, distinte per comune di domicilio fiscale.

Il Comandante Regionale, ricevuto il documento:

- se ritenuto necessario, una volta operate le valutazioni del caso, potrà fornire indicazioni in ordine alle categorie economiche da sottoporre a verifica;
- utilizzerà il prospetto di cui al citato **Allegato 4 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, nell'ambito della procedura di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate per i soggetti aderenti al consolidato di gruppo rientranti nella fascia dei soggetti di "medie dimensioni", secondo le disposizioni descritte nel successivo paragrafo 5.b.(2)(c).

5. La programmazione delle verifiche nei confronti dei contribuenti di "rilevanti dimensioni".

a. Competenza all'approvazione.

Sono considerati contribuenti di "rilevanti dimensioni" i soggetti indicati al precedente paragrafo 3. a. che hanno prodotto un volume d'affari/ricavi/compensi superiore a 25.822.844 di euro.

Tale parametro viene desunto sulla base delle informazioni acquisibili attraverso l'Anagrafe Tributaria con riferimento all'ultima dichiarazione disponibile presentata dal contribuente; è inoltre disponibile la banca dati "*soggetti di rilevanti dimensioni*", che permette di acquisire, tramite la funzione denominata "Informazioni statistiche", i dati di tale categoria di contribuenti per regione, sulla base del domicilio fiscale, nonché per settore economico, come individuato dal codice attività IVA.

Per completezza, si evidenzia che la suddetta banca dati contiene informazioni relative non solo a soggetti di "rilevanti dimensioni", ma anche ai contribuenti ritenuti di "particolare interesse fiscale" in ragione dell'attività svolta, quali capo-gruppo, banche ed assicurazioni,

secondo quanto indicato al paragrafo 5 della circolare dell'Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2008, n. 6/E.

L'approvazione del documento di programmazione compete al Comandante Regionale, sulla base della proposta di piano avanzata dal Comandante del reparto proponente.

La procedura di programmazione si articola in tre fasi:

- proposta;
- coordinamento con l'Agenzia delle Entrate;
- approvazione.

b. Procedura di programmazione.

(1) Proposta.

Il programma nominativo va redatto mediante la compilazione di un unico piano annuale delle verifiche, parametrato al carico ispettivo assegnato al reparto all'inizio di ogni esercizio.

Il Comandante del reparto proponente:

- redige il documento conforme a quello di cui al citato **Allegato 3 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, riportando nell'elenco i nominativi selezionati per le verifiche "titolari", nonché un ulteriore 50% di nominativi selezionati come verifiche "riserva", da cui attingere per eventuali sostituzioni;
- per ognuno dei contribuenti segnalati, compila l'apposita "scheda-notizie" conforme a quella di cui al citato **Allegato 2 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**;
- completa la proposta di piano allegandovi un prospetto conforme a quello di cui all'**Allegato 5 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"** recante, mediante l'indicazione dei codici attività IVA dei soggetti selezionati, le categorie economiche di appartenenza, distinte per comune di domicilio fiscale.

Analogamente a quanto previsto per la programmazione dei soggetti di "medie dimensioni", nei Nuclei pt strutturati su gruppi di Sezioni, il Comandante del reparto si avvale formalmente, nel processo di programmazione, dei Comandanti di Gruppo dipendenti, che hanno il compito di predisporre singole e distinte proposte di piano; anche per tale tipologia di contribuenti, una volta ricevute tali proposte, il Comandante del Nucleo pt, in caso di concordanza, provvederà a redigere una complessiva proposta di piano, da inoltrare al superiore Comandante Regionale per l'approvazione, mentre, in caso contrario, diramerà le opportune direttive ai dipendenti Comandanti di Gruppo, onde procedere alle modifiche ed integrazioni della relativa proposta di piano.

La proposta viene inoltrata al Comandante Regionale, per il tramite dei Comandanti della linea gerarchica intermedia, in duplice esemplare, uno dei quali dovrà essere restituito al reparto proponente, con il visto per l'approvazione.

I livelli gerarchici intermedi:

- qualora concordinino con la proposta avanzata, provvedono ad apporre il visto di concordanza, facendo proseguire il documento per il successivo livello di Comando fino ad arrivare al livello competente all'approvazione;
- se non concordano con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, compendiano le loro osservazioni in apposito attergato da allegare al documento, che proseguirà, conseguentemente, fino al Comandante Regionale.

Quest'ultimo, ricevuta la proposta di piano corredata dei visti di concordanza o degli eventuali atterraggi compilati dai Comandi della linea gerarchica intermedia:

- se concorda con tutte le proposte nominative, avvia la procedura di coordinamento con il Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate;
- se non concorda con una o più proposte nominative, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni, impartisce le opportune disposizioni al fine di acquisire tutti gli elementi e le integrazioni necessarie per decidere.

All'esito del processo di integrazione della proposta, sempre per il tramite della linea gerarchica intermedia, il Comandante del reparto proponente invia un elenco nominativo aggiornato, corredato delle relative schede-notizie e del prospetto di cui agli **Allegati 2, 3 e 5 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**.

A seguito di detto adempimento, il Comandante Regionale avvia la procedura di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.

(2) Coordinamento con l'Agenzia delle Entrate.

(a) Funzioni ed oggetto del coordinamento.

L'approvazione della programmazione dei soggetti di "rilevanti dimensioni" e di quelli che aderiscono al sistema di tassazione consolidata di cui agli artt. 117 e seguenti del TUIR, richiede una preliminare procedura di coordinamento tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, attribuita per il Corpo alla responsabilità dei Comandanti Regionali e per l'Agenzia ai Direttori Regionali.

La procedura:

- riguarda i contribuenti con volume d'affari superiore a 25.822.844 euro nonché quelli aderenti al consolidato di gruppo, anche se non di rilevanti dimensioni;
- ha lo scopo di evitare il rischio di sovrapposizioni o di reiterazioni d'interventi presso gli stessi contribuenti, atteso il numero ristretto di soggetti di "rilevanti dimensioni" insistenti sul territorio;
- investe le seguenti tipologie di attività ispettive:
 - . per la Guardia di Finanza, le verifiche, sia quelle individuate in via principale come "titolari", sia quelle collocate tra le "riserve".

In merito, si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni di coordinamento, solo le verifiche in materia d'imposte sui redditi, IVA ed IRAP, non anche quelle mirate esclusivamente a finalità doganali, in tema di accise, ai fini intracomunitari, ovvero rilevanti in altri settori d'interesse finanziario;

- . per l'Agenzia delle Entrate, le verifiche ed i "controlli sostanziali", significando che, con tale ultima espressione, s'intende il controllo espletato dagli Uffici locali nell'ambito della più generale attività di accertamento tributario, anche mediante accessi mirati nei luoghi di esercizio dell'attività e/o di conservazione delle scritture contabili, in funzione di particolari esigenze istruttorie.

(b) Modalità del coordinamento.

Il coordinamento per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti di "rilevanti dimensioni" deve svilupparsi secondo le modalità di seguito indicate.

Le proposte di piano annuale elaborate da ciascun Organo, in via autonoma e secondo gli indirizzi operativi e le prassi interne normalmente applicate, vengono tradotte dai Dirigenti Regionali in "settori economici d'interesse operativo" della

Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate, individuati a seconda del codice attività IVA e ripartiti per ogni provincia in base al domicilio fiscale.

Il Comandante Regionale della Guardia di Finanza utilizzerà al riguardo l'apposito prospetto riepilogativo di cui all'**Allegato 6 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**.

In merito occorre porre in evidenza che, indipendentemente dal criterio preso a base dal reparto per la selezione del soggetto da sottoporre a verifica (domicilio fiscale ex art. 58 del D.P.R. n. 600/73, sede amministrativa, luogo di esercizio dell'attività), secondo le indicazioni riportate al paragrafo 2. del Capitolo 2 della presente Parte I, il coordinamento con l'Agenzia delle Entrate relativamente ai soggetti di rilevanti dimensioni ed a quelli aderenti al consolidato deve essere effettuato avendo a riferimento il domicilio fiscale del contribuente.

In ragione di tale esigenza, il Comandante Regionale, prima di avviare la procedura di raccordo con l'omologo Dirigente dell'Agenzia delle Entrate, verificherà se tra i soggetti selezionati dai dipendenti reparti ve ne siano alcuni che abbiano il domicilio fiscale in una provincia di un'altra regione; in tale eventualità, con separata trattazione, rimetterà al Comandante Regionale competente, quale responsabile del coordinamento con il locale Direttore Regionale delle Entrate, le apposite schede compilate, onde consentire allo stesso di inserire l'intervento nella procedura di raccordo.

A conclusione della procedura di coordinamento, il Comandante Regionale che ha ricevuto l'attivazione provvederà a comunicare al Comandante richiedente se la proposta di piano è stata convalidata, ovvero eventuali problemi di sovrapposizione.

Concretamente, il coordinamento si sviluppa attraverso l'organizzazione di appositi incontri tra i Dirigenti Regionali, di carattere rigorosamente riservato, ai quali eventualmente potranno partecipare i rispettivi collaboratori degli organi di *staff*.

In tali incontri, vengono posti a confronto i settori economici d'interesse operativo per ogni provincia e, laddove non si rilevino coincidenze, i Dirigenti Regionali convalidano le proposte di piano così come formulate da ognuno, essendo automaticamente assicurata l'esclusione in concreto di ogni sovrapposizione.

Per converso, laddove i Dirigenti Regionali riscontrino coincidenze tra i settori economici d'interesse operativo individuati da ogni amministrazione per la stessa provincia di domicilio fiscale, deve essere attivata una ulteriore e più mirata fase del coordinamento, confrontando i nominativi dei soggetti prescelti.

Ove da ciò risulti che i nominativi rispettivamente selezionati, pur appartenenti alla stessa categoria, siano diversi, i Dirigenti convalidano le proposte di piano del Comando e della Direzione, rendendole operative.

Nel caso in cui i nominativi selezionati siano identici, i Dirigenti Regionali valutano le ragioni delle scelte che erano state effettuate a monte da ciascun Organo e riconoscono priorità d'intervento al Comando o all'Ufficio che risulti aver acquisito gli elementi informativi più significativi in termini di "pericolosità fiscale", tenendo conto oggettivamente delle peculiarità del contesto investigativo.

All'esito delle riunioni, viene redatto un sintetico resoconto, di natura riservata, che viene sottoscritto dai Dirigenti Regionali, recante l'annotazione per ciascuna provincia dei codici di attività economica di rispettivo interesse operativo per l'annualità considerata.

Nell'ipotesi di coincidenza dei codici attività, qualora siano stati convalidati interventi a cura di entrambi gli Organi, il documento conterrà altresì gli estremi dei soggetti selezionati da ognuno.

Eventuali modifiche alla programmazione delle verifiche in corso d'anno, sia per il Corpo, sia per l'Agenzia delle Entrate, a causa di emergenze operative non prevedibili che riguardino, relativamente a ciascuna provincia, categorie economiche non oggetto delle precedenti intese ovvero, a maggior ragione, demandate all'altro Organo di controllo, implicano in linea di principio, fatti comunque salvi i casi di assoluta urgenza, l'attivazione di ulteriori, specifiche iniziative di coordinamento, con le modalità più opportune, al fine di garantire le necessarie celerità e riservatezza.

Al fine di evitare inconvenienti connessi alle modifiche dei codici di attività dei contribuenti oggetto del coordinamento, che possano intercorrere fra la selezione di questi e l'effettuazione delle riunioni fra i Dirigenti Regionali, appare utile che i suddetti codici vengano verificati con esattezza in prossimità delle riunioni stesse.

(c) Le regole di coordinamento per i controlli a soggetti che hanno optato per la tassazione di gruppo.

Una ulteriore, specifica procedura di coordinamento tra i citati Dirigenti Regionali è prevista per l'esecuzione di particolari controlli effettuati dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dei soggetti di "rilevanti dimensioni" che abbiano optato per la tassazione di gruppo, finalizzati a riscontrare la regolarità delle rettifiche di consolidamento operate in sede di determinazione del reddito imponibile del consolidato, ai sensi dell'art. 122 del TUIR.

Si tratta, in effetti, di accertamenti mirati, di durata contenuta, che si estendono alle società consolidanti e consolidate che abbiano comunicato all'Agenzia l'avvenuto esercizio dell'opzione congiunta per l'applicazione dell'istituto.

Sostanzialmente, il controllo tende a verificare la correttezza dell'aggregazione operata dalla capogruppo delle basi imponibili di tutte le società facenti parte del perimetro di consolidamento, nonché la regolarità delle variazioni apportate in diminuzione del reddito imponibile della controllante a causa delle rettifiche di consolidamento di cui al citato art. 122 del TUIR.

In questo ambito:

- in sede di riunioni periodiche, una volta che siano stati coordinati i piani di verifica del Corpo e dell'Agenzia relativamente ai soggetti di rilevanti dimensioni, i Direttori Regionali delle Entrate forniranno le indicazioni delle categorie economiche e delle relative province di domicilio fiscale dei soggetti di rilevanti dimensioni nei cui confronti gli Uffici intendono effettuare controlli sul consolidato;
- qualora tali indicazioni non vadano a coincidere con le priorità già assegnate alla Guardia di Finanza per verifiche a soggetti delle stesse categorie economiche e province, si esclude automaticamente ogni eventuale sovrapposizione, per cui nulla osta al piano operativo dell'Agenzia delle Entrate;
- se, invece, dal confronto emerge che i contribuenti scelti dagli Uffici sono già stati assegnati alla Guardia di Finanza per l'attività di verifica programmata, il Direttore Regionale dell'Agenzia può decidere di posticipare l'effettuazione del controllo sul consolidato, oppure può richiedere al Comandante Regionale di commettere incarico al reparto competente affinché, nel corso della verifica, siano altresì acquisite le informazioni d'interesse degli Uffici, specie nell'ipotesi in cui il controllo della Guardia di Finanza sia indirizzato sulla società consolidante.

Per completezza, si aggiunge che le problematiche legate alla "tassazione di gruppo" possono naturalmente riguardare anche soggetti non di rilevanti dimensioni.

Pertanto, in tal caso, le eventuali sovrapposizioni:

- per i contribuenti di medie dimensioni, potranno essere risolte confrontando, sempre in sede di riunioni di coordinamento fra Comandanti Regionali e Direttori Regionali dell'Agenzia delle Entrate, distintamente per provincia, il numero delle verifiche rispettivamente programmate ed i relativi codici attività IVA; in caso di coincidenza, in un incontro successivo, potrà essere effettuato un confronto mirato sui nominativi, che il Comandante Regionale dovrà richiedere al reparto o ai reparti interessati;
- per i soggetti di minori dimensioni, verranno evitate attraverso il MUV.

(3) Approvazione definitiva.

In esito all'effettuazione del coordinamento secondo le regole delineate nel precedente paragrafo, il Comandante Regionale convalida le proposte di piano pervenute.

Al riguardo, per le proposte di piano in relazione alle quali non siano sorte sovrapposizioni con l'Agenzia delle Entrate, nonché quelle per cui sia stata riconosciuta priorità d'intervento alla Guardia di Finanza, appone il visto di approvazione su una copia del documento e la restituisce al reparto proponente tramite la dipendente linea gerarchica.

La proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene automaticamente piano esecutivo per il reparto proponente, che darà prontamente corso alle attività ispettive in esso previste.

Per quelle, invece, in cui sono emerse una o più sovrapposizioni con l'Agenzia delle Entrate ed è stata riconosciuta a quest'ultima la priorità d'intervento, il Comandante Regionale appone il visto di approvazione sul documento e lo restituisce al proponente tramite la dipendente linea gerarchica, segnalando allo stesso reparto quali dei soggetti rientranti nel piano delle verifiche "titolari" debbano essere sostituiti attingendo alle verifiche "riserva".

La proposta di piano, così vagliata ed approvata, diviene piano esecutivo per il reparto proponente, una volta che sia stata rivista e modificata in base alle indicazioni del Comandante Regionale; in merito, va precisato che, qualora nel numero proposto di verifiche "riserva" vi sia sufficiente capienza per procedere alle necessarie sostituzioni dei soggetti per i quali è stata riconosciuta la priorità d'intervento all'Agenzia delle Entrate, non occorrerà provvedere alla selezione di ulteriori nominativi da avviare alla procedura di coordinamento.

6. Esecuzione e modifiche del piano.

A fattor comune per tutte le fasce di contribuenti, ai fini dell'esecuzione del piano il Comandante del reparto procederà, anche con riferimento all'ordine di effettuazione degli interventi, sulla base delle esigenze operative concrete, della effettiva disponibilità di risorse e di professionalità adeguate rispetto allo spessore delle singole verifiche.

Per quanto precede, la numerazione progressiva riportata nei diversi elenchi e nelle relative schede nominative compilate ai fini della programmazione, ha una mera funzione espositiva e non vincola l'ordine di avvio degli interventi stessi.

Relativamente ai nominativi selezionati, il piano degli interventi, una volta approvato, diventa pienamente esecutivo e vincola, di norma, il reparto ai fini della sua esecuzione, fatta salva la possibilità di sostituire uno o più nominativi nello stesso inseriti, in ragione di eventi non prevedibili al momento della programmazione, cui occorre corrispondere operativamente in via immediata.

In tal caso, la proposta di modifica del programma dovrà essere tempestivamente sottoposta alle decisioni del livello gerarchico che ha approvato la programmazione, da parte del Comandante proponente, con formale trattazione nella quale saranno esposte in dettaglio le ragioni della modifica stessa; la trattazione sarà ovviamente conservata agli atti della programmazione.

7. Avvio di verifiche extra-programma.

L'avvio di verifiche nei riguardi di contribuenti non inseriti nel piano esecutivo approvato dai competenti livelli di comando è in ogni caso ammesso nell'ipotesi di:

- attivazioni esterne che rendano necessario ovvero opportuno l'intervento in tempi ravvicinati (ad esempio, per l'approssimarsi della decadenza dell'azione di accertamento per una annualità);
- acquisizione di risultanze informative, investigative o derivanti dall'attività di controllo economico del territorio ovvero, ancora, originate da segnalazioni pervenute al numero di pubblica utilità 117, previamente riscontrate, o comunque altre emergenze contingenti che richiedono un'azione immediata;
- sopravvenute e motivate valutazioni sul piano della proficuità dell'intervento, anche sotto il profilo del rendimento.

È appena il caso di rimarcare che, per i contribuenti di minori dimensioni, l'avvio di verifiche in via extra-programma deve essere comunque posto in essere per il raggiungimento del carico complessivo annuale, dal momento che la programmazione nominativa riguarda il 70% di quest'ultimo.

L'avvio di dette verifiche deve essere, di regola, preventivamente richiesto dal Comandante del reparto procedente al livello normalmente competente per l'approvazione in relazione al volume d'affari/ricavi/compensi del contribuente individuato, tramite trattazione, inoltrata con protocollo ordinario, ma riservata personalmente al titolare, espositiva delle ragioni dell'iniziativa.

Soltanto nel caso di inderogabili, indifferibili e motivate ragioni di urgenza, il Comandante del reparto potrà disporre l'avvio di verifiche senza il preventivo interessamento del livello competente all'approvazione, al quale, appena possibile, dovrà comunque essere richiesta, previa adeguata esposizione delle predette ragioni di urgenza, la relativa ratifica.

Tale ultima procedura potrà essere adottata anche cumulativamente per più verifiche, avviate in via extra-programma in un ristretto arco temporale, comunque non superiore al mese, compendiando in un'unica trattazione tutte le ispezioni del genere, con distinta indicazione, per ciascuna di esse, delle ragioni alla base dell'urgenza dell'intervento.

Una volta ottenuta l'approvazione, ove questa sia stata preventivamente richiesta (e ferma restando, in caso contrario, la necessaria ratifica nei termini dianzi esposti) e comunque prima dell'avvio dell'intervento, deve essere redatta la "scheda di preparazione" della verifica conforme alle indicazioni contenute nel Capitolo 2 della Parte III della presente circolare, che va vistata, quale definitiva autorizzazione all'esecuzione della verifica, dal Comandante del reparto.

Ancorché verifiche extra-programma, in caso di indifferibili ragioni di urgenza, possano essere avviate anche nei riguardi dei soggetti di rilevanti dimensioni mediante il ricorso alla ratifica successiva da parte del Comandante Regionale, tale soluzione deve essere tendenzialmente evitata, al fine di garantire il necessario e preventivo coordinamento con la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, si osserva che la natura propria delle verifiche extra-programma, come già sottolineato destinate a corrispondere ad esigenze ispettive manifestatesi in via d'urgenza, non pregiudica, in linea di principio, l'inserimento successivo delle stesse in programmazione, anche a verifica avviata.

Questa possibilità, che comunque non deve costituire uno strumento per superare l'imprescindibile fase della programmazione, può essere valorizzata per conferire continuità all'attività ispettiva di un reparto, soprattutto a cavallo fra un anno e quello successivo, nel caso in cui le formalità della programmazione non siano state ancora intraprese.

In tale evenienza, l'inserimento delle verifiche in sede di programmazione deve avvenire nel rispetto di tutte le procedure previste, specificando, fra le ragioni dell'intervento, il motivo

d'urgenza connesso all'avvio; resta fermo che il successivo inserimento nel programma non fa venir meno l'esigenza della preventiva autorizzazione o della ratifica.

CAPITOLO 5

LA SELEZIONE DEI SOGGETTI DA SOTTOPORRE A VERIFICA O CONTROLLO

1. Profili giuridici di carattere generale.

Il momento centrale della procedura di programmazione, illustrata al precedente Capitolo 4, è la selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica.

Da un punto di vista strettamente giuridico, detta selezione, in quanto espressione di una discrezionalità “tecnica”, non subisce limitazioni particolari, se non quelle derivanti dalla necessità di fondare la scelta del contribuente sulla base di effettive esigenze ispettive, che devono trovare adeguata evidenza nella documentazione relativa alla programmazione stessa o, per le verifiche non programmate, in quella attinente alla preparazione, oltre che, nei termini che saranno illustrati nella Parte III della presente circolare, negli atti della verifica; dette esigenze vanno adeguatamente rapportate:

- alle direttive strategiche stabilite dal Ministero dell’Economia e delle Finanze che, attraverso la Direttiva Generale annuale per l’azione amministrativa e la gestione, assegna al Corpo gli obiettivi di tipo qualitativo e quantitativo da raggiungere nel periodo di riferimento e gli indirizzi programmatici da osservare ai fini del loro conseguimento; detti obiettivi ed indirizzi vengono diramati dal Comando Generale ai reparti attraverso la circolare di programmazione annuale che, per quanto precede, stabilisce le priorità ispettive delle unità operative, anche sotto il profilo della tipologia dei contribuenti da selezionare;
- ai generali canoni di legalità, efficacia, efficienza ed economicità dell’azione amministrativa.

2. Profili operativi.

Le funzioni che la Guardia di Finanza, quale Organo di Polizia economico-finanziaria, esplica nel settore fiscale, devono concretizzarsi in interventi ispettivi che assumano, in concreto, le caratteristiche di una *investigazione economico finanziaria*, ancorché incentrata sugli aspetti tributari, da fare in ogni caso precedere, quale regola generale e fondante, da una preventiva attività d’*intelligence*, comprensiva di *ricerche informative, investigazioni, analisi ed elaborazioni*, ovviamente calibrate, quanto ad estensione e livello di approfondimento, alle circostanze concrete di ogni caso specifico; parimenti, la diffusa presenza territoriale dei reparti del Corpo, rappresenta una fonte di dati, notizie ed elementi che devono trovare adeguata e sistematica valorizzazione anche in funzione dell’attività ispettiva fiscale.

L’individuazione, la raccolta e l’esame delle tracce e degli indizi di pericolosità fiscale deve conseguentemente rappresentare una attività permanente e continuativa da parte di ogni reparto ed articolazione, affinché il processo di selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva possa essere alimentato durante tutto il corso dell’anno, senza soluzione di continuità, evitando che lo stesso venga, di contro, “compresso” nel ristretto lasso temporale che precede la materiale stesura dei documenti relativi alla programmazione; in tale ambito, la valutazione della “pericolosità fiscale” di un certo soggetto dovrà essere sempre inquadrata avendo riguardo alle peculiarità delle dinamiche fiscali proprie di ogni area territoriale e mirando, possibilmente, alla concretezza dell’azione ispettiva, anche sul piano delle prospettive di effettivi recuperi fiscali.

Questo processo, di carattere sostanzialmente “permanente”, deve rappresentare la sintesi, critica e ragionata, di ogni genere di *input*, di fonte sia interna sia esterna, che possa risultare proficuamente valorizzabile in sede ispettiva, in maniera tale che le verifiche siano, quanto meno tendenzialmente, programmate:

- disponendo di una ragionevole previsione circa i risultati in concreto conseguibili ovvero, qualora non sia possibile pervenire a simili prospettazioni, avendo preliminare ed adeguata contezza degli aspetti gestionali dell’attività economica da ispezionare sui quali indirizzare l’intervento;

- avendo come obiettivo generale la finalizzazione della complessiva presenza ispettiva verso i fenomeni di evasione piuttosto che sui singoli contribuenti e, quindi, privilegiando la selezione di quelle posizioni risultate verosimilmente interessate ad aree evasive/elusive di maggiore pericolosità e diffusione;
- puntando, in via prospettica, anche all'effettivo recupero dei tributi erariali di cui, attraverso le attività ispettive, venga eventualmente accertata l'evasione; in questo senso, pertanto, dovranno essere preferite le posizioni che, a parità di indizi di rischiosità e pericolosità fiscale, dispongano, direttamente o indirettamente, di patrimoni aggredibili sui quali poter far valere, in modo reale e concreto, la pretesa erariale, evitando, in linea di massima, la selezione di soggetti privi di adeguate capacità patrimoniali o sottoposti a procedure fallimentari o concorsuali, fatte comunque salve le situazioni in cui l'attività di verifica si basi sull'utilizzo ai fini fiscali dei dati ottenuti nell'ambito di indagini di polizia giudiziaria eseguite in materia di reati societari, fallimentari o economico-finanziari.

3. L'attività di *intelligence*.

L'*intelligence*, in via generale, rappresenta un complesso processo di ricerca, approfondimento investigativo, raccolta, selezione, analisi, elaborazione ed esame, di dati, informazioni ed elementi, comunque ottenuti, finalizzato ad individuare l'obiettivo di successive azioni in maniera tendenzialmente idonea al conseguimento di un risultato e che, con riferimento alla materia delle ispezioni fiscali, mira a selezionare a ragion veduta il soggetto nei cui confronti intraprendere le iniziative operative, sulla base di indici di pericolosità fiscale acquisiti nei suoi riguardi.

Condizioni fondamentali, di carattere minimale, per impostare adeguatamente l'azione di *intelligence* in materia fiscale, sono da considerarsi le seguenti:

- adeguata conoscenza dei principali fenomeni evasivi ed elusivi diffusi fra le diverse attività economiche e categorie di contribuenti (anche con riferimento alle distinte dimensioni di questi), nonché rispetto ai singoli comparti impositivi, di rilievo sia nazionale che internazionale;
- dettagliata conoscenza del contesto territoriale di riferimento, delle caratteristiche economiche e delle particolarità delle connesse dinamiche fiscali, da alimentare, tra l'altro, attraverso una mirata azione di controllo del territorio, l'analisi delle relazioni prodotte da Enti ed organismi vari, contenenti studi in materia economica e fiscale di rilevanza locale (Camere di Commercio, Banca d'Italia, Associazioni di categoria, ecc.), l'analisi delle informazioni relative alle società ed imprese neo costituite, la compiuta cognizione delle fenomenologie evasive ed elusive più diffuse a livello generale e la costante opera di analisi e valutazione di quelle che possono riguardare il contesto territoriale di riferimento;
- sistematica ricognizione di tutte le "fonti aperte" che riguardano il contesto territoriale per selezionare gli accadimenti di più evidente interesse economico-fiscale (Organi di informazione, siti internet di Enti o Organismi locali, siti internet di imprese presenti sul territorio, ecc.), sia su un piano generale, sia con riferimento a specifici contribuenti, soprattutto di dimensioni medio/grandi ovvero operanti in settori economici che assumono una importanza particolarmente significativa per la singola area territoriale;
- relativamente, in particolare, alle società di medie e grandi dimensioni, particolare attenzione ad eventi di grande rilevanza economico-finanziaria, fra cui, ad esempio, l'instaurazione o il consolidamento di rapporti di controllo/collegamento con entità di altri Paesi ovvero l'emissione di strumenti finanziari, principalmente per le finalità illustrate nel Capitolo 13 della Parte IV della presente istruzione, cui si rinvia per i profili di dettaglio al riguardo;
- costante e sistematico utilizzo delle banche dati e delle applicazioni informatiche disponibili, eventualmente integrabili ed aggiornabili, ove necessario, con i dati e gli elementi disponibili presso Enti e uffici pubblici;

- predisposizione di sistemi di “circolazione” e “condivisione” delle risultanze di ogni genere di attività investigativa ed operativa, in qualsiasi settore e fatte ovviamente salve le esigenze di riservatezza e segretezza, al fine di assicurare che ogni situazione di potenziale interesse fiscale venga comunque approfondita sotto questo aspetto, evitando assolutamente che, presso ogni reparto od articolazione, possano sussistere e permanere, nel tempo, dati, elementi o notizie di rilievo tributario che non vengano, nella tempistica necessaria per rispettare i termini di decadenza dell'azione di accertamento, sottoposti ai doverosi approfondimenti.

Le iniziative da assumere, sotto l'*azione di indirizzo e coordinamento dei Comandanti Provinciali*, per assicurare questa imprescindibile esigenza, dovranno tenere in considerazione la necessità di valorizzare, in maniera stabile, quanto meno:

- . le risultanze di pregresse attività di verifica e controllo svolte dal reparto o da altri Comandi del Corpo a questo comunicati;
- . gli elementi di conoscenza acquisiti nel corso di ogni genere di controllo svolto sul territorio, per qualsiasi finalità (non solo di carattere tributario), anche da parte delle pattuglie addette al servizio di pubblica utilità 117;
- . le risultanze di pregresse indagini di polizia giudiziaria in ogni settore, non solo di carattere tributario, ma anche, più in genere, riferite al campo economico-finanziario, ovviamente da utilizzare previo nulla osta dell'Autorità Giudiziaria, nonché i dati, le notizie e gli elementi di qualsivoglia natura, ottenuti nel quadro di ogni genere di attività di servizio svolta in via amministrativa, relativamente a tutti i settori in cui si esplicano le funzioni di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza;
- . le comunicazioni di fatti che configurano violazioni tributarie inoltrate dai soggetti pubblici investiti di compiti ispettivi o di vigilanza nonché dagli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e dalla polizia giudiziaria, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/73;
- . le segnalazioni relative ad irregolarità attinenti le movimentazioni finanziarie da e per l'estero, monitorate ai sensi del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito nella Legge 4 agosto 1990, n. 227, nonché quelle, anche provenienti dai reparti frontalieri, concernenti sequestri di valuta e titoli detenuti illegalmente;
- . le segnalazioni di interesse fiscale provenienti, tramite il II Reparto del Comando Generale, dagli Organi collaterali esteri nell'ambito della collaborazione amministrativa, nonché le relazioni informative trasmesse dallo stesso II Reparto, a seguito dell'attività di *intelligence* svolta sia sul territorio nazionale che all'estero;
- . le segnalazioni di analogo contenuto originate dalle Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali;
- . le risultanze delle trattazioni redatte a conclusione dell'attività antiriciclaggio, sviluppata a seguito dell'approfondimento delle segnalazioni relative ad operazioni sospette, inviate dal Nucleo Speciale di Polizia Valutaria, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231;
- . la comunicazione di provvedimenti di condanna anche non definitiva per il reato di cui all'art. 416-bis c.p., in vista dell'attivazione delle attività di verifica delle posizioni fiscali, ai sensi dell'art. 25 della Legge 13 settembre 1982, n. 646;
- . le liste delle residue “posizioni a rischio” individuate dai Reparti Speciali del Corpo nelle fasi di elaborazione delle attività a progetto.

Al riguardo, va evidenziato che le attività di analisi e gli sviluppi di dati che precedono la realizzazione di una campagna d'interventi determinano, spesso, l'individuazione di una platea di possibili obiettivi delle azioni di controllo più ampia rispetto al numero di interventi poi inseriti nel piano di progetto; di conseguenza, gli elenchi dei rimanenti contribuenti selezionati costituiscono un patrimonio informativo fondamentale da cui

attingere per l'orientamento delle attività ispettive da pianificare e svolgere d'iniziativa e, per tale motivo, gli stessi vengono messi a disposizione dei reparti attraverso l'applicativo A.M.I.C.O. (Applicativo di Monitoraggio Indagini e Consuntivazione), con il quale i Reparti Speciali gestiscono tutte le fasi di articolazione dei lavori a progetto (cfr., sul punto, il successivo Capitolo 6, paragrafo 3.f.).

Nell'ambito del complesso processo di adempimenti ed iniziative che costituisce l'attività d'*intelligence*, l'azione informativa – volta alla ricerca di notizie ed informazioni – e quella investigativa – finalizzata all'approfondimento in via non palese delle notizie ed informazioni acquisite – assumono una importanza di particolare rilievo.

Secondo le regole generali, l'attività informativa, nell'ambito del Corpo, fa capo principalmente alle Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali, che assumono in materia un ruolo propulsivo e di riferimento fondamentale, ancorché non esclusivo, secondo le disposizioni nel tempo impartite dal Comando Generale – Il Reparto.

Nel settore fiscale, le Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali devono orientare prevalentemente la propria azione verso l'individuazione dei fenomeni evasivi più rilevanti e dei sistemi di frode più pericolosi, di portata sia locale, sia, eventualmente, nazionale ed internazionale (attribuendo la necessaria attenzione, in quest'ultimo contesto, ai fenomeni di esterovestizione della residenza di persone fisiche e giuridiche, illustrati nel Capitolo 6 della Parte VI della presente istruzione), muovendo pertanto, necessariamente, dall'analisi dei contesti esterni di riferimento per poi pervenire alla selezione di aree fenomenologiche di possibile interesse operativo da sottoporre ai necessari approfondimenti e, quindi, dei contribuenti a queste potenzialmente riconducibili.

I reparti destinatari delle "relazioni informative" prodotte dalle Sezioni I, dovranno garantire i necessari approfondimenti con la tempestività richiesta dalle circostanze, da valutare anche in relazione al grado di pericolosità fiscale del fenomeno segnalato e dei tempi connessi ai termini di decadenza dell'azione di accertamento; ovviamente, adeguati e tempestivi approfondimenti, secondo le circostanze, saranno assicurati anche alle analoghe segnalazioni e relazioni trasmesse dal Comando Generale.

Resta fermo, a prescindere dalle generali funzioni in questo contesto assicurate dal Comando Generale e dalle Sezioni I dei Comandi Regionali e Provinciali, il dovere di ogni reparto e articolazione operativa di curare, alimentare e sviluppare l'attività informativa, anche nel settore fiscale.

4. L'analisi di rischio e l'utilizzo delle strumentazioni informatiche disponibili: rinvio.

Ai fini dell'acquisizione di ulteriori elementi indicativi di possibili profili di rischio, da utilizzare per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, una rilevanza centrale assumono, come dianzi già evidenziato, le risultanze acquisibili presso le banche dati e le applicazioni informatiche disponibili attraverso i sistemi in uso al Corpo; per un ottimale impiego di detti dispositivi, si rinvia alle indicazioni di dettaglio contenute nel successivo Capitolo 6.

5. L'attività di controllo economico del territorio.

Il controllo economico del territorio è una attività di carattere continuativo e permanente, connaturata alle funzioni di polizia economica e finanziaria attribuite alla Guardia di Finanza, grazie alla quale è possibile, oltre che assicurare una vigilanza proiettata sul piano preventivo ed eventualmente repressivo, anche acquisire dati, notizie ed informazioni da utilizzare, previa elaborazione, analisi ed approfondimento, per l'orientamento dell'attività operativa nelle diverse aree di interesse istituzionale.

In linea generale, detto controllo è esercitato da tutte le unità operative della Guardia di Finanza che operano sul territorio, sia a terra che in mare, dalle unità della componente specialistica A.T.P.I. impiegate nei servizi ordinariamente affidati ai militari di questo comparto, ivi compresi i "Piani Coordinati di Controllo del Territorio (CCT) regolamentati dalle locali Autorità di Pubblica Sicurezza, dalle pattuglie dedicate al "servizio 117", dal personale impiegato nei controlli in materia di emissione di scontrini e ricevute fiscali, negli altri controlli

sulla circolazione delle merci, di polizia marittima, di ordine e sicurezza pubblica e, comunque, in tutti quei servizi fortemente radicati nel contesto territoriale di riferimento.

È precisa responsabilità di ogni Comandante di reparto o articolazione operativa, sotto la costante *azione di indirizzo dei Comandanti Provinciali*, sensibilizzare tutti i militari addetti a questo genere di servizi a curare, nel corso dell'esecuzione degli stessi, la sistematica acquisizione di ogni genere di dato, notizia ed elemento suscettibile di utilizzo e valorizzazione ai fini fiscali, con principale – anche se non esclusivo – riferimento a manifestazioni di ricchezza particolarmente significative (disponibilità di auto e natanti di lusso, unità immobiliari di particolare pregio, ecc.) ovvero a situazioni e circostanze sintomatiche dell'esistenza di attività imprenditoriali o professionali verosimilmente sconosciute al fisco o di fenomeni di “lavoro nero” o “irregolare”.

Nella prospettiva di razionalizzare e valorizzare al meglio gli elementi che possono essere tratti dal controllo economico del territorio, è previsto un apposito strumento informatico – l'applicativo C.E.TE. – oggetto di più specifiche indicazioni nel successivo Capitolo 6; ad ogni buon conto, allo scopo di assicurare forme “minimali” di raccolta e documentazione delle notizie, dati ed elementi acquisiti dalle diverse pattuglie del Corpo impiegate sul territorio, da utilizzare, anche, per la selezione delle posizioni a maggior rischio di evasione fiscale, si dispone che ciascuna unità operativa impegnata nei servizi del genere dianzi indicato rediga un apposito “appunto informativo”, strutturabile in forma libera ma da sottoscrivere da parte dei militari operanti, riepilogativo delle circostanze individuate e delle eventuali situazioni ritenute meritevoli di approfondimento, il quale, protocollato secondo le procedure in vigore, verrà sottoposto al Comandante del reparto.

Quest'ultimo, una volta esaminata la segnalazione, qualora il soggetto cui il contenuto dell'appunto si riferisce, non rientri nelle competenze, per territorio e/o per materia, del proprio reparto, ne dispone il formale invio a quello competente, mentre, laddove il proprio reparto sia competente:

- nei casi in cui non emergano, in base ad un preliminare esame, elementi d'immediato interesse, ne dispone l'archiviazione nel fascicolo di schedario relativo al soggetto interessato, per ogni eventuale, futura valorizzazione;
- se ravvisi elementi di interesse operativo, disporrà gli approfondimenti più opportuni anche ai fini dell'eventuale avvio di una specifica attività ispettiva fiscale, nei tempi richiesti dalle circostanze.

Le direttive di dettaglio in ordine all'applicazione delle disposizioni dianzi riportate, ivi comprese le modalità di redazione e trasmissione degli “appunti informativi” redatti dalle pattuglie operanti sul territorio, saranno impartite ai dipendenti reparti da ciascun Comandante Provinciale.

6. L'acquisizione di dati e notizie presso Uffici pubblici e operatori economici.

Come già in precedenza accennato, ai fini della selezione dei soggetti da sottoporre a verifica o controllo, riveste fondamentale importanza, per il buon esito del servizio, l'acquisizione di tutti i dati utili, sul piano fiscale, a delineare la reale posizione tributaria del contribuente verso il quale viene rivolta l'attenzione ispettiva, ivi compresi quelli disponibili presso Uffici pubblici e/o operatori economici; è di tutta evidenza, peraltro, che, con il moltiplicarsi degli obblighi di comunicazione all'Anagrafe Tributaria da parte dei contribuenti e la proliferazione di archivi e strumenti informatici fondati su tali dati – per i cui approfondimenti si rinvia al successivo Capitolo 6 – la necessità di interpellare direttamente enti e soggetti in possesso di informazioni rilevanti ai fini fiscali sta progressivamente venendo meno, a tutto vantaggio dell'economicità e completezza dei servizi operativi.

Tuttavia, è da tenere presente che dai suddetti obblighi di comunicazione sfuggono naturalmente tutti i soggetti che operano in maniera occulta e/o ricorrono al sistema della fittizia interposizione personale o della fittizia intestazione di disponibilità, per cui l'acquisizione diretta di certi dati o l'effettuazione di determinati riscontri presso Uffici ed Enti pubblici o operatori economici sono adempimenti che conservano una possibile ed autonoma utilità; al riguardo, si evidenzia che l'attuale sistema normativo consente alla Guardia di Finanza di procedere a

“controlli esplorativi”, in funzione anche strumentale a successivi interventi, per i quali si fa rimando a quanto verrà più dettagliatamente illustrato al paragrafo 4. del Capitolo 2 della Parte II della presente istruzione.

In questo contesto, appare opportuno ricordare che, per quanto concerne gli Uffici pubblici, l'attività di acquisizione diretta da parte dei militari del Corpo può risultare in concreto necessaria anche in relazione alla previsione di cui all'art. 6, comma 4, della L. n. 212/2000 di approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, che vieta la possibilità di richiedere “documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche”.

7. Le segnalazioni di fatti di interesse fiscale da parte di altri Organismi di vigilanza, dell'Autorità Giudiziaria e della polizia giudiziaria.

Come esposto al paragrafo 3. del presente Capitolo, ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre ad ispezione, particolare attenzione deve essere riservata ai dati, elementi e notizie suscettibili di sviluppi fiscali ed oggetto delle segnalazioni che devono essere obbligatoriamente inoltrate al competente reparto del Corpo, da parte di tutti gli altri Organi ed Enti incaricati, in genere, di funzioni ispettive e di vigilanza, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/73, come modificato, da ultimo, dall'art. 37, comma 31, del D.L. n. 223/2006, convertito nella Legge n. 248/2006.

Più in dettaglio, l'obbligo di segnalare alla Guardia di Finanza, incondizionatamente e con l'unica eccezione dell'eventuale sussistenza del segreto sulle indagini, ogni genere di elemento sintomatico di una violazione fiscale, fornendo la relativa documentazione di supporto, investe, nell'attuale versione della norma, due distinte categorie di enti, quali, *i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive e di vigilanza e gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili ed amministrativi e, previa autorizzazione, la polizia giudiziaria*; tale seconda categoria comprende, pertanto, oltre che la polizia giudiziaria, anche tutte le diverse componenti della magistratura, quali che siano le funzioni in concreto esercitate, per le quali il citato obbligo di comunicazione non riguarda solo le informazioni di possibile rilevanza fiscale relative a fattispecie penali con risvolti di matrice economica, ma anche quelle che possono essere acquisite dalla magistratura civile, utili ai fini delle imposte sugli atti giuridici e sulle successioni e donazioni.

I contenuti della norma citata sono estremamente chiari e, pertanto, è preciso compito dei reparti ricercare ed ottenere un adeguato livello di corresponsione da parte degli Organi ed Enti interessati; conseguentemente, i Comandanti Provinciali, in particolare, avranno cura di esercitare, nelle sedi opportune e con le modalità ritenute più confacenti, una equilibrata, ma costante ed esaustiva, opera di sensibilizzazione dei suddetti Organi ed Enti.

8. Attività ispettiva in materia fiscale e attività a contrasto del riciclaggio.

La possibile interferenza fra fenomeni di evasione o elusione fiscale ed il riciclaggio di denaro di dubbia o illegale provenienza, rende di fondamentale importanza non trascurare ogni proficua valorizzazione operativa dell'attività svolta, in tale ultimo settore, dal Nucleo Speciale di Polizia Valutaria e dai reparti del Corpo da questo delegati.

Proprio sulla base delle connessioni fra sistema fiscale e dispositivo antiriciclaggio, il D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, rivisitando l'impianto base della Legge 5 luglio 1991, n. 197, ha, tra l'altro, ribadito, con l'art. 36, comma 6, il principio della utilizzabilità in campo fiscale dei dati e delle informazioni rilevate nell'archivio unico informatico, nel registro della clientela ovvero nei sistemi informatici tenuti ai fini antiriciclaggio, nonché riconosciuto indirettamente, attraverso la previsione dell'art. 9, comma 1, secondo cui “sono fatti salvi i casi di comunicazione espressamente previsti dalla legge”, l'operatività nel sistema antiriciclaggio della disciplina di carattere generale volta a consentire il passaggio di elementi probatori dall'ambito amministrativo a quello tributario, sulla base della regola di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 600/73.

In questo contesto, appare di tutta evidenza come particolare importanza assuma l'attività di approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette prodotte dagli intermediari finanziari, dai professionisti e dagli operatori non finanziari, nei casi previsti dalla specifica normativa,

soprattutto alla luce delle significative novità introdotte in materia dalla riforma apportata dal D.Lgs. n. 231/2007, oggetto di analitica illustrazione, unitamente alle connesse metodologie investigative, di analisi e di coordinamento, nella circolare n. 81/INCC in data 18 agosto 2008 del Comando Generale – III Reparto.

L'ampio e sistematico coinvolgimento di soggetti di varia natura nel sistema di collaborazione attiva regolamentato da quest'ultimo provvedimento, costituisce evidentemente un patrimonio informativo di assoluta rilevanza, che deve essere valorizzato e sfruttato costantemente quale fonte per lo sviluppo di attività investigative nell'intero campo della polizia economica e finanziaria e, conseguentemente, anche nel settore fiscale, principalmente ai fini dell'individuazione di disponibilità patrimoniali o di attività produttive di reddito, in tutto o in parte, "sommersi".

In questo senso, in linea con le procedure previste dalla circolare dianzi citata e nel rispetto delle disposizioni previste dalla legge in materia di tutela della riservatezza del segnalante, il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria ed i reparti del Corpo delegati, in presenza di situazioni rilevanti sotto il profilo tributario, provvederanno a predisporre un "appunto informativo", riportante i dati relativi alla movimentazione finanziaria segnalata e le eventuali ulteriori notizie acquisite in sede di investigazione, da trasmettere al reparto o alla articolazione competente, secondo quanto in dettaglio indicato nella predetta istruzione.

Detto appunto deve rimanere riservato e non può essere in ogni caso utilizzato per formulare rilievi o per constatare, in via diretta, violazioni di sorta, ma solo quale riferimento per orientare gli opportuni approfondimenti ispettivi, ai fini della successiva ed autonoma acquisizione di dati ed elementi che possano essere, di per sé stessi, assunti a base delle proposte di recupero a tassazione.

Da detta impostazione discende altresì che, ove si proceda ad accesso e comunque in sede di avvio dell'attività ispettiva fiscale, dovrà essere mantenuto il massimo riserbo sulla specifica fonte d'innescio da cui scaturisce il controllo e, pertanto, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di informare il contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 2, della L. n. 212/2000, circa le ragioni dell'intervento, sarà sufficiente inserire nel verbale le ordinarie locuzioni, di cui è cenno nel Capitolo 2 della Parte III della presente circolare, nell'ambito delle quali si avrà cura di evitare ogni menzione al collegamento con la segnalazione di operazione sospetta.

Parimenti, negli atti di ogni genere concernenti l'attività di verifica, non dovrà essere effettuato alcun riferimento all'identità del soggetto che ha originato la segnalazione di operazione sospetta, né dovrà essere fornita alcuna indicazione che possa permettere, anche indirettamente o per sola "intuizione", di risalire a detta identità.

La necessità che, a questo specifico scopo, sia posta in essere la massima cautela, induce a ritenere, anche al di là di considerazioni di carattere "strettamente tecnico", che la documentazione riguardante rapporti bancari e finanziari acquisita con i poteri previsti per finalità antiriciclaggio, non possa essere utilizzata direttamente nel procedimento tributario e, di conseguenza, qualora sia ritenuto opportuno utilizzare ai fini fiscali detta documentazione, il reparto operante dovrà acquisirla nuovamente in forza del provvedimento di autorizzazione del Comandante Regionale, ai sensi dell'art. 51, comma 2, n. 7), del D.P.R. n. 633/72 e dell'art. 32, comma 1, n. 7) del D.P.R. n. 600/73, secondo le procedure illustrate nella Parte V della presente istruzione; laddove, invece, la citata documentazione sia stata acquisita nel corso degli sviluppi dell'indagine di polizia giudiziaria connessa all'approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette, la stessa potrà essere utilizzata direttamente ai fini fiscali, previo nulla osta dell'Autorità Giudiziaria ed in base alle regole generali illustrate nel Capitolo 2 della Parte VII della presente circolare, ponendo sempre la massima attenzione ad evitare di fornire elementi che possano in qualsiasi modo indicare l'identità del soggetto segnalante.

Per ulteriori approfondimenti in ordine ai profili concernenti la tutela della riservatezza dei segnalanti, si rinvia al Capitolo 2, paragrafo d., della citata circolare n. 81/INCC in data 18 agosto 2008.

9. Linee guida per la finalizzazione del processo di selezione.

Le missioni istituzionali del Corpo e la sua vocazione di Polizia, rendono necessario che l'azione ispettiva dei reparti sia flessibile e costantemente adattabile al contesto esterno di riferimento ed ai mutamenti in questo intervenuti; a tale esigenza, risponde l'affidamento della funzione di stabilire obiettivi e indirizzi di detta azione alle circolari annuali di programma, sulla base alle direttive strategiche stabilite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso la Direttiva Generale annuale per l'azione amministrativa.

Ferma restando, pertanto, la necessità di orientare anche il processo di selezione in maniera coerente con detti obiettivi e indirizzi, i dati, gli elementi e le informazioni ottenute a seguito degli adempimenti illustrati nei precedenti paragrafi, devono comunque essere sistematicamente analizzati, elaborati e utilizzati in vista della selezione stessa, ai fini:

- dell'individuazione di:
 - . elementi indicativi dell'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte in maniera, totalmente o parzialmente, occulta e di fenomeni di sommerso di lavoro;
 - . persone fisiche risultanti formalmente residenti all'estero, ma che, in realtà, svolgono attività produttive di reddito sul territorio nazionale, ovvero organizzazioni imprenditoriali parimenti localizzate all'estero ma fiscalmente da considerare residenti o stabilmente organizzate in Italia, secondo quanto indicato, nel dettaglio, nella Parte VI della presente istruzione;
- relativamente alle imprese – esercitate sia in forma individuale, sia in forma societaria – agli altri enti ed alle attività di lavoro autonomo, che risultino “note” al fisco, dell'individuazione:
 - . di basi imponibili o imposte dichiarate in misura pari a zero o, comunque, non adeguata all'andamento del volume d'affari/ricavi/compensi e, più in genere, alle condizioni di esercizio dell'attività di impresa, dell'ente, della professione o dell'arte, rapportate alle caratteristiche del settore economico interessato ed alla realtà locale;
 - . di basi imponibili o imposte che possano risultare “abbattute” per effetto del ricorso ad assetti organizzativi ovvero operazioni di rilevanza internazionale, nonché a regimi agevolativi di qualsiasi genere;
 - . ai fini IVA, di situazioni di sistematico “credito” verso l'Erario, soprattutto con riferimento a settori notoriamente a “rischio di frode”.

CAPITOLO 6

L'UTILIZZO DEI SUPPORTI INFORMATICI NELLE ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE

1. Introduzione. L'analisi di rischio.

Nella selezione delle posizioni a rischio da sottoporre a verifica, un ruolo di particolare rilevanza riveste la disponibilità di dati ed elementi sul conto dei contribuenti resa possibile dalla tecnologia informatica, che permette, da un lato, di disporre, rapidamente ed in forma agevole, di rilevanti quantità di informazioni di vario genere e, dall'altro, di ottenere automaticamente l'elaborazione e la reciproca connessione delle stesse.

In virtù di dette potenzialità, le più recenti strategie di contrasto all'evasione fiscale hanno puntato in misura sempre crescente su metodi di analisi e di indagine di carattere informatico, nel contesto di un processo evolutivo che ha visto, parallelamente, il progressivo ampliamento della tipologia e della quantità delle notizie a disposizione degli Organi di controllo fiscale sul conto dei contribuenti, anche a seguito di appositi provvedimenti normativi che hanno rivisitato gli adempimenti comunicativi di questi ultimi.

Nell'attuale scenario, la raccolta, l'analisi e l'elaborazione informatica di dati e notizie di diretta o indiretta rilevanza fiscale, rappresentano obiettivamente una opportunità che va costantemente valorizzata nel quadro delle attività di programmazione, preparazione ed esecuzione delle attività ispettive nel comparto tributario, anche da parte dei reparti del Corpo; nei paragrafi che seguono, sono fornite pertanto alcune indicazioni relative alle banche dati ed alle altre applicazioni informatiche allo stato disponibili ed utilizzabili, oltre alle prospettive connesse agli obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria previsti per taluni Enti o categorie di soggetti.

Deve, però, essere adeguatamente posto in risalto che, nel più ampio contesto delle funzioni demandate alla Guardia di Finanza, quale Polizia Economico – Finanziaria, il ricorso a dette banche dati ed applicazioni informatiche deve essere inteso in chiave complementare e non certo sostitutiva delle attività di *intelligence*, ricerca informativa, valorizzazione costante di tutte le risultanze acquisite in ogni genere di attività di servizio e nell'ambito del controllo economico del territorio, che rappresentano il perno centrale su cui devono essere impostati tutti gli interventi del Corpo.

Quanto precede, anche in ragione della oggettiva constatazione che il ricorso a banche dati ed applicazioni informatiche, può assolvere ad una concreta funzione di supporto solo in relazione a quelle tipologie di soggetti che, in qualche modo, vengono "segnalati" attraverso una o più delle diverse forme di comunicazione previste dalla normativa fiscale e che confluiscono nell'Anagrafe Tributaria ovvero in altri sistemi analoghi, quali, essenzialmente, soggetti che erogano somme quali sostituti d'imposta ovvero che hanno interesse a portare in evidenza le spese sostenute perché espressive di oneri detraibili o deducibili o ammessi ad agevolazione, oppure, ancora, che sono in ogni caso tenuti, per legge, a rendere note talune transazioni e le controparti con cui le stesse sono intercorse o comunque a comunicare dati e notizie di interesse anche fiscale; diversamente, le suddette banche dati ed applicazioni risultano di scarso ausilio, ai fini dell'individuazione dei soggetti "non segnalati" nell'ambito delle stesse, in quanto dediti ad attività ovvero in possesso di disponibilità produttive di reddito in forma occulta ovvero tramite accorgimenti che consentono loro di non essere individuabili se non, appunto, tramite una azione di ricerca tipica.

2. Le banche dati di supporto alle attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale.

a. Inquadramento generale.

Le banche dati a disposizione della Guardia di Finanza per la lotta all'evasione fiscale sono numerose e diversificate; le stesse sono in parte originate, gestite ed implementate direttamente dal Corpo, in parte riconducibili ad altre Amministrazioni pubbliche che le concedono in uso agli Organi che costituiscono il dispositivo di vigilanza fiscale tributaria.

Detti archivi sono accessibili al personale della Guardia di finanza attraverso due distinte modalità di accesso, quali la rete geografica, che utilizza la modalità di accesso “3270” e la rete LAN (*Local Area Network*), che si avvale della più moderna connessione “*World Wide Web*”.

In **Allegato 7 del documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, unito alla presente istruzione, è riportato l'elenco delle circolari emanate dal Comando Generale, illustrative delle caratteristiche delle singole banche dati, di cui si riepilogano, di seguito, i tratti salienti.

b. Le banche dati accessibili attraverso la rete “3270”.

(1) Anagrafe Tributaria.

Il *data-base* dell'Anagrafe Tributaria contiene informazioni sul contribuente desunte dalle dichiarazioni e dalle comunicazioni inoltrate dagli Organi dell'Amministrazione alla SOGEI S.p.a., *partner* tecnologico incaricato della gestione tecnica dei dati.

In particolare, nell'archivio in rassegna sono disponibili i dati relativi alle dichiarazioni presentate, ai versamenti delle imposte, alla partecipazioni possedute in società di capitali, agli atti soggetti a registrazione, al catasto, a comunicazioni di carattere reddituale inoltrate da enti esterni, quali, ad esempio, quelli relativi all'intestazione di polizze assicurative; gli stessi dati, peraltro, sono acquisibili anche in modalità *web*, attraverso l'archivio *Web AT* di cui si tratterà diffusamente più oltre.

(2) Precedenti Guardia di Finanza.

L'archivio “Precedenti Guardia di Finanza” consente di acquisire le informazioni sui precedenti fiscali e penali dei soggetti monitorati che derivano dalle attività operative sviluppate dai Comandi del Corpo e rendicontate attraverso la compilazione dei modelli STAT/1; tali informazioni possono rivelarsi particolarmente utili ai fini della ricostruzione del profilo soggettivo del contribuente indagato, anche in considerazione del fatto che, consentendo l'individuazione del reparto compilatore dei modelli, agevolano l'acquisizione di elementi di stretto interesse operativo direttamente dai militari operanti.

(3) Archivio STAT 2 (emittenti ed utilizzatori di F.O.I.).

L'archivio STAT/2 è utilizzato per la rendicontazione statistica di molteplici tipologie di controlli svolti dalle Unità operative del Corpo, di carattere fiscale e non; tra le applicazioni di maggior interesse è ricompresa quella che attiene alle fatturazioni per operazioni inesistenti, che permette di effettuare ricerche e correlazioni su soggetti che siano risultati emittenti o utilizzatori di documentazione fiscale fittizia, a partire dai dati anagrafici del soggetto monitorato.

(4) Banca dati CED interforze SDI (Sistema D'Indagine).

Il sistema SDI ha unificato tutti gli archivi gestiti dal CED Interforze preesistenti, in un'unica base di dati relazionale.

L'accesso al sistema è strutturato su 3 livelli (di cui il terzo riservato all'Autorità Giudiziaria), in base ai requisiti di riservatezza dei dati ivi contenuti, e, ai fini dell'accesso, sono necessarie distinte credenziali.

Nel 1° livello, oltre alle banche dati proprie delle diverse attività di polizia, sono presenti anche archivi esterni che possono essere di ausilio alle indagini, tra cui la banca dati dell'ANIA (Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici), la banca dati INPS e la banca dati ACI; nel 2° livello, invece, è possibile ottenere una gamma molto vasta di informazioni tra cui gli eventi costituenti reato, le schede informative relative a società inquisite in base ad accertamenti patrimoniali disposti dall'Autorità Giudiziaria, le informazioni su soggetti di spicco o collegati alla criminalità organizzata.

Per completezza, occorre ricordare che la banca dati in argomento è accessibile anche in modalità *web* (SDIWEB); avvalendosi di tale procedura, è possibile ottenere maggiori

informazioni e più ampie possibilità di ricerca e di visualizzazione grafica di queste ultime.

(5) Pubblico Registro Automobilistico.

Il collegamento con la banca dati del Pubblico Registro Automobilistico rende possibile acquisire informazioni sul proprietario di un veicolo o sul veicolo stesso; le interrogazioni possono essere impostate partendo dai dati anagrafici di un soggetto (cognome e nome, codice fiscale) oppure dai dati del veicolo (targa, telaio).

(6) Accessi Conoscitivi per A.T..

L'applicativo "Accessi conoscitivi per A.T." permette di accedere alla banca dati comunitaria VIES (*Vat Information Exchange System*), istituita dal Regolamento CEE 27 gennaio 1992, n. 218, la quale contiene le informazioni rilevabili dai modelli *Intrastat* presentati, in tutti i Paesi dell'Unione Europea, dagli operatori che procedono ad acquisti o cessioni intracomunitarie.

Nello stesso applicativo, sono contenute analoghe informazioni relative agli scambi commerciali con la Repubblica di San Marino che, sotto il profilo IVA, sono soggetti alla peculiare disciplina dettata dall'art. 71 del D.P.R. n. 633/72.

La procedura consente di operare interrogazioni sui clienti e fornitori comunitari di operatori nazionali e di acquisire le notizie relative alle operazioni effettuate da tali soggetti fino al trimestre precedente alla richiesta.

(7) Hydra – Archivio lavoratori dipendenti.

Tale banca dati permette di acquisire elementi di dettaglio relativi alla posizione contributiva dei lavoratori dipendenti, attraverso l'accesso alle denunce annuali di retribuzione predisposte da ciascun datore di lavoro; tra le informazioni acquisibili attraverso il sistema, assumono particolare rilievo ai fini operativi i dati relativi alle retribuzioni individuali corrisposte ai singoli lavoratori ed ai periodi annuali di retribuzione.

c. Le banche dati accessibili attraverso la rete LAN.

(1) Sito WebAT.

Il sito *WebAT* rappresenta un vero e proprio "portale" che permette una consultazione completa e strutturata delle informazioni contenute nell'Anagrafe Tributaria; l'accesso è consentito agli stessi utenti già abilitati al sistema "3270", tramite l'immissione delle *password* e dalla *Userid-id* necessarie per utilizzare la rete geografica.

Il sito mette a disposizione degli utenti una serie di archivi e di applicazioni specifiche, particolarmente utili ai fini della pianificazione e della preparazione delle attività operative e, più in dettaglio:

- l'archivio R.E.T.I. (Richiesta Elenchi Titolari partita IVA), per la selezione delle partite IVA in base a dei criteri stabiliti dall'utente; tramite una schermata di agevole consultazione, è possibile indicare i parametri significativi secondo i quali selezionare la partita IVA ed ottenere, in tal modo, un elenco di soggetti che soddisfano i criteri impostati, i quali, successivamente, possono essere selezionati singolarmente per l'estrazione dei dati disponibili (denominazione, indirizzo, categoria economica, ultimo volume d'affari/ricavi/compensi, ecc.).

All'interno del *data-base* in argomento sono confluite le informazioni in precedenza disponibili tramite l'applicazione E.T. (Evasori Totali), ossia l'archivio che, mediante l'interconnessione di dati tratti da varie fonti, consentiva di disporre di informazioni relative a potenziali evasori totali di redditi d'impresa e di lavoro autonomo;

- l'archivio O.N.L.U.S., d'ausilio per la raccolta di informazioni relative alle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale; in questo ambito, sono possibili

interrogazioni sulla base di differenti criteri, tra cui la denominazione, il codice fiscale, il settore d'attività;

- l'archivio S.R.D. (Soggetti di Rilevanti Dimensioni), che permette di eseguire interrogazioni riferite a soggetti di rilevanti e medie dimensioni o di contribuenti che, indipendentemente dal volume d'affari/ricavi/compensi prodotto, hanno optato per la tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e seguenti del TUIR.

In questo ambito, oltre ai più semplici criteri di ricerca di tipo anagrafico, è possibile utilizzare anche ulteriori parametri relativi agli indici di bilancio, ai controlli subiti, alle eventuali adesioni ai condoni; è possibile, inoltre, consultare dati statistici relativi alla distribuzione dei contribuenti della specie sul territorio, per gruppi di attività e per classi di volumi di affari/ricavi/compensi, nonché rilevare informazioni statistiche e di dettaglio sulle attività ispettive ed accertative svolte dagli Organi di controllo fiscale;

- l'archivio Co.ver. (Controlli e verifiche), costituito da un'applicazione in ambiente web deputata al monitoraggio delle verifiche e dei controlli effettuati dai reparti della Guardia di Finanza, per i quali sia stato acquisito dal sistema, a partire dal gennaio 2000, un Modello Unificato delle Verifiche (MUV).

Offre la possibilità di richiedere elenchi o riepiloghi statistici per monitorare l'attività dei reparti che hanno eseguito attività ispettive di carattere fiscale; localmente, le interrogazioni possibili sono quelle relative al reparto di appartenenza e, in questo senso, si possono visualizzare esclusivamente i dati delle verifiche e dei controlli effettuati dal Comando richiedente e dai reparti dipendenti;

- il sistema Ser.P.I.Co. (Servizio Per le Informazioni sul Contribuente), che rappresenta un importante strumento di ausilio all'attività operativa, sia in sede preparatoria che esecutiva, in quanto consente di effettuare, con maggiore rapidità e semplificazione rispetto al sistema accessibile attraverso la rete geografica del Corpo, interrogazioni puntuali sul conto del contribuente monitorato, di natura anagrafica, fiscale, dichiarativa, accertativa e patrimoniale;
- l'applicativo R.E.C.F. (Ricerca Elenchi Codici Fiscali), per la predisposizione di elenchi di posizioni individuate a partire da chiavi di ricerca puntuali o parziali quali, ad esempio, il cognome (o parte di esso), il codice fiscale, i dati anagrafici;
- l'archivio "Negozi giuridici", che permette di ottenere informazioni puntuali o per elenchi dei negozi giuridici registrati dai contribuenti e stipulati con soggetti residenti o non residenti;
- l'archivio C.I.D. (Congegni Intrattenimento e Divertimento), predisposto ai fini della consultazione dei dati immagazzinati nel sistema centrale dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato relativamente ai soggetti titolari dei provvedimenti autorizzatori (produttori, importatori e gestori) rilasciati per la distribuzione e la messa in esercizio degli apparecchi e congegni di cui all'art. 110 del TULPS;
- l'applicativo C.L.I.P. (Check List Project), per l'inserimento, la consultazione e lo "scarico" dei modelli compilati in occasione degli accessi conoscitivi per gli studi di settore;
- l'applicativo Indagini Finanziarie, per lo sviluppo delle indagini finanziarie per via telematica; si rinvia, al riguardo, alla Parte V della presente istruzione.

(2) L'archivio M.E.R.C.E. (Monitoraggio e Rappresentazione Commercio Estero).

L'archivio MERCE, alimentato dalle informazioni desunte dalle dichiarazioni doganali e dagli elenchi intrastat, consente lo sviluppo di analisi relative ai flussi di merci che interessano i Paesi all'interno e all'esterno del territorio dell'Unione Europea, anche con riferimento al monitoraggio dell'IVA afferente gli scambi doganali.

Gli elementi che possono essere ottenuti dall'uso dell'applicazione sono molteplici; ad esempio, può essere possibile verificare quante merci transitano in una certa dogana,

quante merci provengono da una certa nazione, quale è la dogana maggiormente utilizzata e quale la metodologia di trasporto maggiormente utilizzata nell'ambito di una certa dogana.

L'utente, in base alle proprie esigenze, può stabilire di volta in volta come circoscrivere il complesso di dati presenti nell'archivio per ottenere le informazioni ritenute utili; è altresì possibile formulare richieste puntuali attinenti a tutti gli scambi di merci effettuati da uno specifico soggetto individuato tramite il codice fiscale, la denominazione o la partita IVA.

(3) Il sistema Infocamere – Telemaco.

Il sistema Telemaco permette l'accesso agli archivi delle Camere di Commercio attraverso un'interfaccia *web*; è possibile ottenere numerose informazioni presenti presso gli archivi delle Camere di Commercio, quali quelle relativi alle compagini sociali, alla natura e composizione dell'organo amministrativo, alle sedi principali e secondarie, ai bilanci e statuti sociali, alla composizione dell'organo di controllo.

Va detto, peraltro, che i Nuclei di Polizia Tributaria dispongono anche dell'accesso alla "Banca dati CERVED" che, operando sulle informazioni in possesso delle Camere di Commercio, consente di acquisire visure camerali e dati sui bilanci delle società nonché di elaborare specifici prospetti contenenti interessanti informazioni, sia di natura economica che finanziaria.

(4) Sistema I.N.P.S./I.S.E.E..

L'applicativo consente la consultazione dei dati presenti nella banca dati I.S.E.E. (Indicatore della Situazione Economica Equivalente), istituita dall'INPS; è utilizzabile per la tracciatura della posizione reddituale e patrimoniale dei nuclei familiari dei soggetti beneficiari di prestazioni sociali agevolate, ai sensi del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 109.

(5) Banca dati dell'Osservatorio dei Lavori Pubblici.

L'archivio fornisce informazioni relative ai soggetti titolari di appalti per l'esecuzione di opere pubbliche sul territorio nazionale; le ricerche dei dati d'interesse possono essere impostate utilizzando specifici parametri inseriti in maschere intuitive e di facile utilizzo.

(6) L'applicativo S.I.S.TER. (Sistema Interscambio Territorio).

In virtù di un'apposita convenzione siglata con l'Agenzia del Territorio e rinnovata, da ultimo, nel dicembre 2007, il Corpo dispone dell'accesso al sistema telematico S.I.S.TER. (Sistema Interscambio Territorio); si tratta di un'apposita procedura informatizzata che, attingendo dalle banche dati gestite dal predetto Ente, consente l'acquisizione e la stampa di visure ipocatastali relative a terreni e fabbricati.

(7) La sezione "Ge.C.O." (Gestione Conoscenza Operativa).

(a) La "banca dati dei rilievi".

La banca dati dei rilievi è un applicativo interno al Corpo che consente l'inserimento e la consultazione, distintamente per tipologia e comparto tributario, dei rilievi più interessanti o connotati da particolare rilevanza, formulati dalla Guardia di Finanza in occasione di verifiche eseguite nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni.

L'alimentazione della citata banca dati, secondo le disposizioni contenute nella circolare n. 311000, datata 30 settembre 2005, del Comando Generale – III Reparto Operazioni, è demandata ai Comandi Regionali che, in proposito, provvedono alla selezione delle fattispecie più significative sul piano operativo, alla loro successiva memorizzazione in forma anonima e all'abbinamento, rispetto a ciascun rilievo inserito, delle norme tributarie violate.

(b) La “banca dati delle best practice”.

Il sistema e le finalità sottese alla banca dati dei rilievi, sono state estese anche all'ulteriore archivio delle cosiddette *best practice*, oggetto di ulteriori indicazioni nel Capitolo 5 della Parte III della presente istruzione; si tratta di una banca dati, implementata direttamente dai Comandi operativi tramite i Comandi Regionali e consultabile a livello locale attraverso apposite chiavi di ricerca, che compendia le migliori pratiche ispettive sperimentate sul campo dai reparti e che si sono caratterizzate per il ricorso a metodologie di controllo mirate e risultate particolarmente efficaci, potenzialmente replicabili su scala più ampia.

3. Gli applicativi di supporto alle attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale.

a. Inquadramento generale.

Gli applicativi di supporto alle attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale sono di varia di natura e finalità; essi consistono, in linea generale, in apposite procedure informatiche che consentono di scambiare informazioni, eseguire incroci e confronti tra dati provenienti da fonti eterogenee nonché selezionare, sulla base di preimpostati parametri di ricerca, soggetti e posizioni fiscali rispondenti a specifici profili di rischio.

Alcuni di tali strumenti sono stati realizzati autonomamente dalla Guardia di Finanza e risultano in uso esclusivo ai reparti del Corpo; altri, invece, sono stati realizzati dall'Agenzia delle Entrate e vengono condivisi con il Corpo sia per la realizzazione di un miglior coordinamento info-operativo, sia nell'ottica di garantire un complessivo potenziamento delle attività di vigilanza fiscale.

In **Allegato 7 del documento “Modulistica e documentazione di supporto”** è riportato l'elenco delle circolari nel tempo emanate dal Comando Generale per illustrare le caratteristiche delle applicazioni in argomento, di cui si riepilogano, di seguito, i tratti salienti.

b. Il sistema M.U.V. (Modello Unificato delle Verifiche).

Il M.U.V. (Modello Unificato delle Verifiche) è un sistema di interconnessione finalizzato alla normalizzazione, in via informatica, delle procedure di comunicazione delle attività ispettive e di accertamento svolte dalla Guardia di Finanza e dagli altri Organi dell'Amministrazione finanziaria, che mira altresì a garantire l'unitarietà delle varie fasi del procedimento tributario, lo snellimento dei processi operativi e l'interscambio automatico d'informazioni tra i diversi Organismi del dispositivo di vigilanza tributaria; dettagli circa le modalità di alimentazione di detto sistema sono riportati nei Capitoli 2, 5 e 6 della Parte III della presente istruzione.

c. Applicativo R.A.D.A.R. (Ricerca e Analisi Decisionale per l'Accertamento dei Redditi).

Il sistema R.A.D.A.R. è un applicativo realizzato dall'Agenzia dell'Entrate e concesso al Corpo in un numero limitato di licenze d'uso; si tratta di una base informativa costituita da quattro *data mart*, vale a dire insiemi di informazioni aggregate rispetto ad una specifica area tematica, riferiti, rispettivamente, a *imprese e lavoratori autonomi*, *studi di settore*, *operatori di import-export* e *crediti d'imposta*, ognuno dei quali contenente i dati raccolti dall'Anagrafe Tributaria e da altri Enti nei confronti delle 5.800.000 imprese e lavoratori autonomi che presentano le dichiarazioni dei redditi, IVA ed IRAP.

Tali dati sono organizzati in modo da consentire all'utente di sviluppare con estrema rapidità estrapolazioni mirate di insiemi di contribuenti a rischio, sulla base di criteri di ricerca impostati secondo le necessità di analisi o investigative, per blocchi da 3.000 a 8.000 soggetti per volta.

d. Applicativo C.E.TE. (Controllo Economico del Territorio).

L'applicativo C.E.TE., realizzato dal Nucleo Speciale Entrate con l'ausilio della SOGEI, è finalizzato a potenziare e razionalizzare le attività di controllo economico del territorio e consente, in particolare:

- la raccolta, in forma standardizzata, dei dati relativi alle manifestazioni di ricchezza rilevate dalle pattuglie del Corpo nel corso delle ordinarie attività istituzionali;
- la trasmissione di tali elementi all'Unità centrale dell'applicativo in rassegna, ai fini della costituzione di un apposito *data-base*;
- la successiva elaborazione delle informazioni acquisite sul campo con le risultanze dei diversi archivi dell'Anagrafe Tributaria e la loro restituzione alla componente territoriale sotto forma di liste nominative da utilizzare per l'orientamento delle attività operative.

I dati elaborati attraverso l'applicativo, oltre che per la selezione di posizioni a rischio da approfondire sotto il profilo fiscale, possono essere utilizzati anche per lo sviluppo delle attività di contrasto alla criminalità economica, tanto sul fronte dei controlli antiriciclaggio quanto sul versante dell'aggressione dei patrimoni illeciti accumulati dalle organizzazioni criminali.

e. Applicativo Webintelligence.

Il sistema *Webintelligence* è uno strumento informatico finalizzato a facilitare la fruibilità del patrimonio informativo del Corpo attraverso il sito Intranet.

L'applicativo presenta molteplici funzioni, alcune delle quali particolarmente utili ai fini dell'indirizzo delle attività operative; tra queste, in particolare, è da evidenziare quella che consente la messa a disposizione, per la successiva consultazione agli utenti della rete GDFNET, di specifici raggruppamenti di informazioni suscettibili di utilizzo sul piano operativo quali, ad esempio, i dati:

- sulle cessioni all'esportazione operate senza applicazione dell'IVA, resi disponibili tramite la funzione "Dichiarazioni d'intento";
- relativi agli operatori del settore accise; per tale comparto, la nuova "Banca Dati Accise" permette di accedere ai dati relativi all'identificazione, al dimensionamento ed alla localizzazione dei soggetti economici operanti nel predetto settore, nonché alle caratteristiche ed alla posizione fiscale dei prodotti dai medesimi detenuti e/o movimentati.

f. Applicativo A.M.I.C.O. (Applicativo di Monitoraggio Indagini e Consuntivazione).

Il sistema AMICO è un applicativo realizzato per consentire ai Reparti Speciali del Corpo la gestione ottimale delle attività a progetto, che permette di disporre di informazioni di interesse economico-finanziario relativamente a ciascun soggetto inserito all'interno della "base dati" di riferimento, costantemente aggiornate con i dati dell'Anagrafe Tributaria, anche tramite "filtri" *ad hoc* per la selezione di specifiche informazioni di interesse da parte della componente territoriale impegnata nelle attività progettuali; dispone, altresì, di un'interfaccia diretta con gli strumenti telematici di ausilio alle indagini, quali "Se.R.Pi.Co." e "R.E.T.I."

g. Applicativo PIGRECO (Procedura Integrata Gestione Ricerche Elettroniche Complesse).

Il sistema PIGRECO è una procedura complessa attraverso la quale è stata conseguita l'informatizzazione dei flussi di comunicazione attinenti ai processi di lavoro info-operativi sviluppati dal Corpo, nell'ottica della costituzione di un'unica base dati da utilizzare per l'analisi operativa; il sistema si basa sulla trasmissione telematica di modelli standardizzati di segnalazioni di risultato di servizio.

L'utilizzo dell'applicativo in rassegna è esteso a tutte le aree di interesse istituzionale del Corpo e, in questo senso, rileva anche ai fini dell'esercizio delle attività di controllo di carattere fiscale.

4. Le regole per l'accesso alle banche dati e agli applicativi in uso al Corpo.

Il Comando Generale, i Reparti Speciali ed i Comandi territoriali hanno accesso alle banche dati ed agli applicativi informatici dianzi riepilogati per il funzionale ed efficace sviluppo delle

missioni istituzionali; la sicurezza dei dati oggetto di consultazione e trattamento da parte dei reparti del Corpo viene garantita dall'adozione di una serie di misure organizzative assunte in ossequio alla normativa vigente, in forza delle quali sono previste:

- la concessione di specifiche abilitazioni per l'accesso agli archivi ed agli applicativi disponibili, con l'attribuzione, ai singoli militari interessati, di "classi di visibilità" dei dati, differenziate in base alle funzioni demandate;
- la tracciatura di ogni singolo accesso ai diversi sistemi informatici protetti, attraverso l'inserimento di apposite *password* individuali e della *userid-id* corrispondente alla matricola meccanografica;
- l'esecuzione di periodici monitoraggi e controlli sul corretto utilizzo delle banche dati da parte degli appartenenti al Corpo; sul punto, si richiamano le disposizioni contenute nella circolare del Comando Generale – III Reparto Operazioni 22 novembre 2006, n. 262434.

L'accesso e l'utilizzo dei dati e delle informazioni costituenti il complessivo patrimonio informativo del Corpo è consentito esclusivamente per finalità connesse al servizio; eventuali comportamenti impropri o difformi rispetto alle vigenti disposizioni, oltre ad essere sanzionati in via amministrativa dal D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, possono configurare illeciti di rilevanza penale, fra cui le ipotesi delittuose previste e punite dagli artt. 326 c.p. (rivelazione di segreto d'ufficio) e 615-ter c.p. (accesso abusivo ad un sistema informatico o telematico).

5. Gli obblighi di comunicazione telematica di dati e notizie all'Anagrafe tributaria.

a. Quadro dispositivo.

Come accennato in sede introduttiva, parallelamente allo sviluppo del processo di innovazione tecnologica dell'Amministrazione fiscale, sono stati progressivamente rivisitati gli adempimenti facenti capo a varie categorie di soggetti, ai fini della comunicazione all'Amministrazione finanziaria di dati ed informazioni rilevanti sotto il profilo tributario; la norma che prevede parte di tali adempimenti è l'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, nel tempo più volte emendata da successivi provvedimenti legislativi e che, allo stato attuale, contempla gli obblighi di comunicare:

- per le Camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, i dati relativi alle domande di iscrizione, variazione e cancellazione nei registri delle ditte, negli albi degli artigiani e negli albi, registri ed elenchi istituiti per l'esercizio di attività professionali e di altre attività di lavoro autonomo;
- per le imprese di assicurazione, i dati e le notizie relativi ai contratti di assicurazione (ad esclusione di quelli sulla responsabilità civile) ed alle somme liquidate ai beneficiari, nonché i nominativi dei periti e degli altri soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione dell'indennizzo;
- per le aziende, istituti, enti e società che somministrano energia elettrica, acqua e gas e per quelle che eseguono servizi di telefonia fissa, mobile o satellitare, i dati e le notizie relative ai contratti stipulati con gli utenti;
- per le banche, le poste e gli altri intermediari assoggettati alla disciplina delle indagini finanziarie, i dati relativi all'esistenza ed alla natura di qualunque rapporto o operazione intrattenuto con la clientela, nonché i dati identificativi (compreso il codice fiscale) della stessa, ai fini della costituzione ed implementazione dell'Archivio dei rapporti con gli operatori finanziari; al riguardo, si rinvia, per i dettagli, alla Parte V della presente istruzione;
- per gli Ordini di categoria e gli altri Enti preposti alla tenuta di albi, registri ed elenchi istituiti per l'esercizio di attività professionali o di altre attività di lavoro autonomo, le notizie relative alle domande di iscrizione, variazione, cancellazione dai predetti albi e documenti;
- per gli amministratori di condominio, l'ammontare dei beni e servizi acquistati dal condominio ed i dati identificativi dei relativi fornitori.

Al quadro dianzi tracciato, devono poi aggiungersi una serie di ulteriori oneri di comunicazione contenuti in diverse norme speciali, dei quali:

- alcuni hanno una portata specifica, in quanto sono volti a contrastare, in maniera mirata, peculiari forme di evasione o di frode fiscale particolarmente dannose per l'erario;
- altri hanno una natura più generale, in quanto, oltre a determinare un ulteriore ampliamento del patrimonio informativo dell'Amministrazione finanziaria, incidono anche sullo spessore degli adempimenti contabili dei soggetti passivi d'imposta.

Alla prima categoria, rientrano gli obblighi:

- di tracciatura informatica delle auto di provenienza comunitaria, introdotto dall'art. 1, commi da 378 a 380, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, a mente del quale i soggetti passivi IVA devono trasmettere al Dipartimento dei trasporti terrestri, entro il termine di quindici giorni dall'acquisto e, in ogni caso, prima dell'immatricolazione delle vetture, il numero identificativo intracomunitario nonché il numero di telaio degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi acquistati; detti elementi, successivamente e a cura dello stesso Dipartimento, vengono posti a disposizione dell'Agenzia delle Entrate che poi li trasmette al Corpo e sono resi disponibili per i reparti tramite l'applicativo *Webintelligence*, nella funzione "Dichiarazioni acquisto INTRA autoveicoli";
- previsti dall'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17, a carico dei cedenti o prestatori che effettuano operazioni senza pagamento dell'IVA, ai sensi degli artt. 8 e 8-bis del D.P.R. n. 633/72, i quali sono obbligati a comunicare all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, i dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute dai cessionari o committenti che possiedono la qualifica di esportatori abituali.

Anche tali informazioni sono condivise con il Corpo che, mensilmente, riceve dall'Agenzia delle Entrate appositi elenchi contenenti i nominativi degli esportatori abituali che hanno presentato, fino al mese precedente, dichiarazioni d'intenti per acquisti in esenzione d'imposta; tali dati sono consultabili tramite l'applicazione *Webintelligence*;

- imposti alle società di calcio professionistiche, ai sensi dell'art. 35, comma 35-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella Legge 4 agosto 2006, n. 248, poi integrato dall'art. 1, comma 7, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito nella Legge 24 novembre 2006, n. 286, ai fini della comunicazione dei contratti di acquisizione delle prestazioni degli atleti professionisti, nonché dei contratti che stabiliscono i compensi per le predette prestazioni e per le sponsorizzazioni.

Nella seconda categoria, invece, rientrano:

- gli obblighi di comunicazione di dati stabiliti per le Camere di Commercio, Industria, ed Artigianato, che, ai sensi dell'art. 37, commi 21 e seguenti, del D.L. n. 223/2006, devono trasmettere all'Anagrafe Tributaria, oltre alle informazioni richiamate dall'art. 7 del D.P.R. n. 605/73, anche i bilanci d'esercizio depositati dalle imprese iscritte;
- le informazioni sui corrispettivi giornalieri che i dettaglianti e gli operatori della grande distribuzione sono tenuti a comunicare all'Anagrafe Tributaria ai sensi, rispettivamente, dell'art. 37, commi dal 33 al 37, del D.L. n. 223/2006 e dell'art. 1, comma 429, della L. n. 311/2004;
- l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti che intrattengono rapporti economici con le Amministrazioni statali, anche ad ordinamento autonomo e con gli Enti pubblici nazionali, le Regioni e le Province autonome, introdotto dai commi 209 e 210 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

b. Modalità e prospettive di utilizzo.

Tutte le informazioni dianzi richiamate sono evidentemente suscettibili di proficue valorizzazioni ai fini della pianificazione, preparazione ed esecuzione delle attività ispettive in materia di contrasto all'evasione fiscale; nei termini in cui le stesse risultano disponibili attraverso le banche dati e gli applicativi informatici attualmente in uso, devono essere oggetto di esame ed adeguata valutazione da parte dei reparti del Corpo nel quadro:

- sia delle necessarie analisi di contesto riferite alle dinamiche fiscali che caratterizzano le diverse realtà territoriali, orientate principalmente all'individuazione di indici, circostanze o situazioni sintomatiche di fenomeni evasivi;
- sia delle specifiche attività operative rispetto alle quali le informazioni e i dati acquisibili possono rappresentare utile supporto, avuto riguardo alla finalizzazione di ogni singolo intervento.

In questa prospettiva, è da tenere presente che l'art. 1, comma 56, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha previsto la piena integrazione del "sistema informativo della fiscalità", vale a dire la realizzazione di un sistema di gestione coordinata e integralmente condivisa di tutte le banche dati in uso ai vari Organismi dell'Amministrazione finanziaria.

CAPITOLO 7

IL CONTROLLO DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA

1. Natura e scopo dell'azione di controllo sull'attività di verifica.

I principi di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, richiedono che tutte le Pubbliche Amministrazioni adottino sistemi interni che permettano di controllare, in via normale o in relazione a circostanze contingenti, la regolarità dell'esercizio delle rispettive funzioni, con riferimento sia alle diverse attività attraverso le quali queste si esplicano, sia agli atti ed ai provvedimenti in cui si concretizzano.

Anche l'attività ispettiva fiscale, in quanto espressione di una funzione amministrativa, peraltro delicata e coinvolgente importanti interessi pubblici e privati, necessita della previsione di procedure di controllo; nondimeno nello specifico settore, caratterizzato da un articolato quadro normativo sostanziale e procedurale, che, oltre ad essere in continua evoluzione, richiede un significativo livello di tecnicismo, la funzione di controllo non può essere disgiunta da una contestuale azione di confronto con il personale addetto alla particolare attività, anche in funzione di orientamento ed indirizzo di quest'ultimo rispetto ai profili connotati da più marcata complessità ed incertezza applicativa.

Il controllo dell'attività di verifica può essere pertanto definito un procedimento amministrativo avente esclusiva rilevanza interna, non vincolato a formalismi particolari anche se necessariamente uniformato nelle modalità generali, finalizzato a:

- riscontrare, di norma a campione, la generale regolarità delle fasi attraverso cui si sviluppa l'attività di verifica e degli atti relativi, con particolare riferimento al rispetto delle procedure, quali risultanti dalle vigenti disposizioni legislative, amministrative ed interne in tema di verifiche, alle modalità di organizzazione ed esecuzione del lavoro – che devono corrispondere ad esigenze di efficacia, efficienza ed economicità, oltre che di equilibrato andamento delle operazioni ispettive nel loro complesso, anche sul piano dei rapporti fra verificatori e contribuente – all'osservanza del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi, con specifico riguardo all'esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto posti a fondamento dei rilievi formulati, in relazione alle risultanze dell'attività ispettiva;
- orientare il personale addetto alla specifica attività, con riferimento sia al singolo intervento ispettivo, sia, più in generale, alle modalità di svolgimento del particolare servizio, attraverso un costruttivo confronto con il personale stesso, nella prospettiva finale di elevare il livello di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività nel complesso svolta dal Corpo nel settore fiscale.

Tenuto conto che il controllo sull'osservanza delle procedure dettate in tema di programmazione dell'attività di verifica, fa capo ai soggetti indicati nel precedente Capitolo 4, nei termini ivi riportati, le disposizioni successive sono riferite al controllo delle diverse fasi esecutive in cui si concretizza la verifica e di quello sugli atti compilati al termine della stessa.

Le indicazioni di seguito riportate lasciano impregiudicate, tuttavia, le iniziative che i Comandanti Regionali intendano autonomamente assumere ai fini del controllo dell'attività di verifica.

2. Il controllo durante l'esecuzione della verifica.

a. Introduzione.

In via generale, l'esercizio dell'azione di controllo durante l'esecuzione della verifica deve conciliare le esigenze proprie della particolare funzione con le obiettive necessità di:

- non incidere sull'armonico svolgimento delle operazioni di verifica stessa, sottoposte a termini di conclusione ristretti che richiedono una organizzazione del lavoro particolarmente metodica, soprattutto ove effettuate presso la sede del contribuente;

- consentire ai verificatori di svolgere l'intervento con il grado di approfondimento richiesto dalle circostanze, senza doversi far carico di incombenze ed adempimenti aggiuntivi ed accessori rispetto alle operazioni ispettive e mantenendo un necessario grado di "autonomia tecnica" che permetta loro di assumere, motivatamente e previa adeguata riflessione, le decisioni operative del caso e di pervenire alle relative conclusioni nella tempistica prevista;
- alimentare, in via generale, un complessivo processo di miglioramento qualitativo delle verifiche svolte dal Corpo, in vista del perseguimento di sempre più elevati livelli di efficienza ed efficacia dell'attività ispettiva nel settore fiscale.

Al riguardo, è da porre in preliminare risalto che le disposizioni della presente circolare contengono diverse indicazioni che permettono ai verificatori stessi ed ai superiori livelli di direzione del servizio, di disporre di adeguati strumenti anche per controllare ed indirizzare il regolare andamento delle operazioni ispettive.

Si tratta, in particolare:

- delle *check list* contenute nel documento allegato alla presente istruzione, denominato "**Percorsi ispettivi**", che consentono di seguire i diversi adempimenti che possono essere posti in essere nel corso dell'attività ispettiva; rinviando l'illustrazione delle modalità di consultazione ed utilizzo delle predette *check list* alle indicazioni contenute nel citato documento "**Percorsi ispettivi**", si evidenzia in questa sede che le stesse:
 - . sono articolate su una "scheda" di carattere generale, contenente i vari adempimenti in tema di programmazione, preparazione, avvio, esecuzione e conclusione delle verifiche e su "schede" specifiche riferite alle diverse fasi esecutive dell'attività ispettiva distintamente per *principali settori impositivi, metodi di ricostruzione della base imponibile e categorie di contribuenti*;
 - . consentono di monitorare in maniera agevole e spedita, per ciascuna attività di verifica in concreto svolta, i vari adempimenti;
- del *piano di verifica* che, come sarà posto meglio in risalto nella Parte III della presente circolare, rappresenta il documento fondamentale, avente rilevanza esclusivamente interna, da compilarsi prima dell'inizio dell'intervento e da aggiornare in relazione agli sviluppi di questo ed alle diverse emergenze che si presentano nel corso dell'attività ispettiva, destinato a registrare tutte le scelte operative, adottate durante lo svolgimento dell'intervento medesimo, nonché le relative motivazioni.

Questi strumenti, opportunamente esaminati ed in concreto utilizzati alla luce delle altre disposizioni contenute nella presente circolare, che interessano i vari aspetti procedurali e sostanziali dell'attività di verifica, forniscono già una "cornice generale" utile per "canalizzare" la condotta dei verificatori su binari generali uniformi e per consentire, tanto a questi, quanto ai livelli superiori di direzione del servizio, di monitorare lo sviluppo dell'intervento.

In tale generale contesto, la funzione del controllo durante l'esecuzione della verifica può essere considerata in maniera distinta ove esercitata dal Direttore della Verifica, per il quale specifiche indicazioni al riguardo sono contenute nel paragrafo 3 del Capitolo 3 della presente Parte I, cui si rinvia, ovvero dagli altri livelli di comando e direzione del servizio, nei termini concreti indicati per questi ultimi ai successivi paragrafi.

b. I compiti dei superiori livelli di esecuzione del servizio e di comando.

Per quanto concerne i superiori livelli di esecuzione del servizio e di comando, occorre operare le necessarie distinzioni con riferimento ai compiti ed alle incombenze di carattere generale che fanno capo agli stessi; in particolare:

- nei *Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezioni*:
 - . i *comandanti di Sezione di Gruppi* deputati all'attività ispettiva in materia fiscale, che non siano Direttori della Verifica, devono, relativamente a tutte le verifiche

- demandate alla propria articolazione, svolgere sostanzialmente le medesime funzioni in termini di controllo demandate al Direttore della Verifica ed indicate nel citato paragrafo 3 del Capitolo 3 della presente Parte I, ovviamente, per quanto riguarda la partecipazione alle operazioni ispettive, in misura meno frequente rispetto al Direttore della Verifica stesso e privilegiando, per quest'ultimo aspetto, le verifiche connotate da maggiore complessità o da profili di criticità, in senso ampio;
- . i *comandanti degli stessi Gruppi di Sezioni*, devono, con riferimento alle verifiche condotte dalle articolazioni dipendenti e nel quadro delle loro funzioni di comando, assicurare, nelle forme ritenute adeguate, l'azione di controllo sulle relative modalità esecutive, anche nei termini dianzi indicati, tenendo presente principalmente l'opportunità di:
 - .. non trascurare la presenza alle operazioni ispettive, pure delle verifiche svolte presso la sede del contribuente, soprattutto per riscontrare l'equilibrato ed armonico sviluppo dell'attività e l'assenza di ogni profilo di criticità, anche relativamente ai rapporti fra verificatori e contribuente stesso;
 - .. monitorare le fasi di redazione ed aggiornamento dei piani di verifica e le relative modalità di compilazione, anche al fine verificare che venga garantita la funzione propria del particolare documento;
 - .. prendere preliminare visione, antecedentemente alla formalizzazione, nel processo verbale di verifica e, a maggior ragione, in quello di constatazione, dei rilievi più consistenti o connotati da profili di particolarità, fornendo, ove necessario, le proprie indicazioni;
 - .. prendere contezza dei casi in cui la verifica si avvii alla conclusione senza formulazione di rilievi o con rilievi di scarso spessore, per riscontrare principalmente che le operazioni ispettive si siano sviluppate in maniera coerente rispetto agli obiettivi dell'attività ed alle scelte operative formalizzate nel piano di verifica ed alle rispettive motivazioni;
 - . i *Comandanti dei Nuclei pt stessi*, devono:
 - .. periodicamente, nel quadro degli ordinari rapporti con i comandanti dei dipendenti Gruppi di Sezione, prendere visione dei piani di verifica delle più significative attività ispettive in corso di svolgimento, selezionate a campione in base a criteri autonomamente predeterminati, potendo, ove ritenuto opportuno, estendere l'esame agli atti compilati o in corso di compilazione;
 - .. impartire ai dipendenti Gruppi di Sezioni deputati all'attività di verifica, apposite disposizioni interne affinché siano poste alla preventiva valutazione del Comandante del Nucleo pt stesso i rilievi più consistenti ovvero connotati da particolarità o profili innovativi;
 - nei *Nuclei pt strutturati su Sezioni*:
 - . i *Comandanti delle articolazioni interne* deputate all'attività ispettiva in materia fiscale, per le attività ispettive rispetto alle quali non siano Direttori della Verifica, devono svolgere le medesime funzioni indicate per i comandanti di Sezione dei Nuclei pt strutturati su Gruppi, che parimenti non siano Direttori della Verifica;
 - . i *Comandanti dei Nuclei pt stessi*, devono tendenzialmente svolgere le medesime funzioni dei Comandanti di Gruppi di Sezione nei Nuclei pt su questi strutturati, armonizzando la diretta partecipazione alle operazioni ispettive con gli altri impegni connessi alle responsabilità di servizio e di comando agli stessi facenti capo, estese notoriamente a tutti i settori operativi demandati al reparto.
 - nei *reparti territoriali*:
 - . i *Comandanti di Sezione Operativa di Compagnia o di Nucleo Operativo, nonché di Tenenza*, devono svolgere le medesime funzioni demandate ai Comandanti di

Sezioni e di Gruppo di Nucleo pt, per le verifiche rispetto alle quali non sono Direttori della Verifica;

. i *Comandanti degli altri reparti territoriali (Compagnie, Gruppi e, eventualmente, le stesse Tenenze), relativamente alle articolazioni e reparti dipendenti (ivi comprese le Brigate)*, devono tendenzialmente, per le verifiche rispetto alle quali non siano eventualmente Direttori della Verifica, svolgere le medesime funzioni dei Comandanti di Gruppi di Sezione nei Nuclei pt su questi strutturati, nei termini indicati per i Comandanti dei Nuclei pt articolati su Sezioni, relativamente alla partecipazione alle operazioni ispettive, da calibrare in concreto, quindi, rispetto alle altre responsabilità di servizio e di comando agli stessi facenti capo, soprattutto con riferimento alle verifiche svolte dai reparti non alla sede; per queste ultime, in ogni caso, nel corso delle ispezioni periodiche dovrà essere presa visione dei piani di verifica ed eventualmente degli atti riguardanti le verifiche in corso di svolgimento più significative, alla presenza del Direttore della Verifica e, ove ritenuto opportuno, del Capo Pattuglia.

Infine, i *Comandanti Provinciali* devono, in occasione delle periodiche ispezioni presso i reparti dipendenti – sia direttamente, sia indirettamente – prendere visione dei piani di verifica delle più significative attività ispettive in corso di svolgimento, selezionate a campione in base a criteri autonomamente predeterminati, potendo, ove ritenuto opportuno, estendere l'esame anche agli atti compilati o in corso di compilazione, avendo cura, ove possibile, di acquisire direttamente dal Direttore della Verifica ed, eventualmente, dal Capo Pattuglia, ulteriori informazioni circa l'attività in corso, anche in funzione di indirizzo e orientamento di quest'ultima.

In queste circostanze, il relativo verbale d'ispezione deve riportare l'indicazione delle verifiche a tal fine selezionate e un generico riferimento alle indicazioni eventualmente fornite da chi ha svolto l'ispezione, che dovranno essere riportate anche nel piano di verifica, a cura del Direttore della Verifica medesima.

Le disposizioni dianzi dettate per i Comandanti Provinciali valgono anche per il Comandante Regionale Valle d'Aosta.

3. Il controllo sugli atti compilati al termine delle verifiche.

a. Introduzione.

Il controllo sugli atti compilati al termine delle verifiche presenta le seguenti caratteristiche generali:

- mira, in una prospettiva generale, a migliorare i livelli di efficacia ed efficienza dell'attività ispettiva svolta dal Corpo nel settore fiscale;
- è finalizzato, in linea di massima, a:
 - . appurare che la selezione del contribuente sottoposto a verifica sia stata adeguata, anche con riferimento alle possibilità di effettivo recupero del debito erariale;
 - . riscontrare che i verificatori siano stati scelti in maniera appropriata rispetto alla complessità dell'intervento;
 - . stabilire se l'attività ispettiva sia stata o meno posta in essere, anche sul piano delle metodologie di controllo adottate, in maniera coerente con le ragioni della selezione e dell'intervento, oltre che rispetto alla tipologia, dimensioni e caratteristiche del contribuente e dell'attività da questo svolta;
 - . riscontrare che le conclusioni della verifica siano coerenti o comunque compatibili con gli obiettivi dell'intervento e le scelte operative effettuate nel corso di questo, oltre che con le rispettive argomentazioni a supporto, così come risultanti dal piano di verifica;

- . rilevare che le proposte di recupero a tassazione formulate o, più genericamente, le conclusioni riportate nel processo verbale di constatazione, siano motivate e supportate in punto di fatto e di diritto;
- . fornire indicazioni di orientamento per il futuro svolgimento di attività ispettive analoghe a quelle oggetto di controllo;
- non può che essere effettuato “a campione” con riferimento alle verifiche concluse, tenuto conto che l’elevato numero di interventi effettuato da ogni reparto rende oggettivamente improponibile un controllo di carattere sistematico;
- va sviluppato mediante schemi non formalmente predeterminati, secondo modalità in concreto stabilite dai livelli di comando cui lo stesso è demandato;
- si fonda, quale regola generale, sulla preventiva acquisizione e sul conseguente esame della “scheda notizie” utilizzata ai fini della programmazione, per le verifiche programmate, della “scheda di preparazione”, del processo verbale di constatazione, del piano di verifica, delle *check list* compilate dai verificatori in relazione all’intervento, ferma restando la possibilità dei livelli di comando competenti, di acquisire ed esaminare ogni altro atto o documento che sia ritenuto utile;
- fa capo ai Comandanti Provinciali, secondo quanto più avanti riportato, i quali devono preferibilmente provvedervi personalmente ed autonomamente, potendo eventualmente avvalersi, a titolo di supporto, di ufficiali e ispettori del proprio staff, oppure, al limite, di personale tratto, a rotazione, dai reparti dipendenti; tale ultima soluzione deve ritenersi comunque di carattere eccezionale e temporanea e non deve in alcun modo incidere sulla operatività dei reparti interessati e, quindi, sulla inderogabile necessità che il carico di obiettivi a questi assegnati, in tutti i comparti operativi, sia in ogni caso pienamente ed armonicamente conseguito.

b. I possibili esiti del controllo sugli atti.

Prima di procedere all’indicazione delle funzioni in concreto demandate ai livelli di comando da ultimo menzionati, appare utile evidenziare che gli esiti del controllo sugli atti potranno essere portati a conoscenza dei reparti e delle articolazioni che hanno svolto le verifiche su cui detto controllo è stato esercitato con le modalità ritenute più opportune, ma comunque con formale trattazione; in via generale e fatte ovviamente salve particolari contingenze che richiedano l’assunzione di iniziative ulteriori, il controllo sugli atti:

- potrà concludersi senza la formulazione di alcun genere di osservazione;
- in via intermedia, potrà condurre il livello che ha esercitato il controllo a richiamare l’attenzione del reparto o dell’articolazione interessati su certi aspetti e/o su determinate procedure ritenuti importanti, eventualmente non adeguatamente considerati nel corso delle verifiche in questione o comunque ritenuti d’interesse anche per lo svolgimento di future, analoghe attività;
- quale ulteriore ipotesi, potrebbe condurre il livello che ha esercitato il controllo a maturare il convincimento per cui, nel caso specifico, possa sussistere la necessità ovvero l’opportunità di disporre, con specifico riferimento a taluni aspetti, che l’articolazione o il reparto interessati provvedano ad integrare, correggere e/o rivedere in parte gli atti già compilati e trasmessi ai competenti Uffici finanziari ovvero a reiterare l’azione ispettiva rispetto a determinati profili di carattere sostanziale.

Su tale specifico, eventuale esito, appare opportuno – ai fini della necessaria chiarezza e di una auspicabile uniformità di procedure – fornire qualche ulteriore precisazione; in particolare:

- le disposizioni della presente circolare, in continuità con le istruzioni emanate negli ultimi anni in tema di verifiche fiscali, delineano in maniera ben definita il “quadro” delle responsabilità per l’esecuzione delle verifiche, individuando nel Direttore della Verifica e nel Capo Pattuglia i soggetti a cui fanno capo, in via prioritaria, le scelte in base alle

quali viene effettuato il controllo, le metodologie ispettive adottate, gli obiettivi da perseguire e ogni altro adempimento che si connette alla particolare attività;

- in questo contesto, appare di tutta evidenza che solo chi ha materialmente e costantemente partecipato all'attività ispettiva ed ha direttamente preso visione della realtà materiale su cui la stessa si è sviluppata, possa maturare un fondato e responsabile convincimento circa i termini e le modalità con cui far rilevare le situazioni riscontrate, nel rispetto, s'intende, delle disposizioni di legge, di quelle di carattere amministrativo e delle norme interne, tanto dal punto di vista sostanziale, quanto da quello procedurale;
- il controllo sugli atti, proprio perché effettuato *ex post*, non può che avere ad oggetto la realtà "trasfusa" nei documenti esaminati, nei modi e nei termini in cui è stata prospettata dai verbalizzanti; conseguentemente, non si può escludere che certe osservazioni e/o considerazioni formulate nell'espletamento di tale specifica funzione di controllo, possano assumere, una volta esaminate dal personale che ha concretamente svolto l'attività ispettiva, una diversa portata;
- ne discende che la decisione di modificare e/o integrare gli atti già compilati, ovvero di reiterare il controllo su certi aspetti, deve essere assunta – almeno tendenzialmente – dal Comandante del reparto o dell'articolazione operante di concerto con il Direttore della Verifica e con il Capo Pattuglia, per verificare se ne sussista effettivamente l'esigenza;
- pertanto, laddove il Comandante del reparto o dell'articolazione prenda atto che il livello che ha esercitato il controllo abbia evidenziato l'opportunità o una tendenziale necessità di rivisitare alcuni aspetti della verifica che possano tradursi nella integrazione o modifica degli atti compilati ovvero nell'avvio di ulteriori interventi ispettivi, lo stesso, confrontandosi con il Direttore della Verifica e/o con il Capo Pattuglia, deve svolgere un attento e responsabile esame del contesto e dare riscontro all'attivazione del livello di controllo, sia facendo conoscere le iniziative assunte, sia, se del caso, rappresentando le motivazioni e le ragioni per cui ravvisi eventualmente soluzioni diverse da quelle indicate dal livello di controllo.

c. Le funzioni dei Comandanti Provinciali.

In relazione a tutto quanto esposto nei precedenti paragrafi e fatte salve ulteriori, future, direttive, *i Comandanti Provinciali i quali hanno organicamente alle dipendenze l'Ufficio Operazioni*, dovranno esercitare ogni anno il controllo sugli atti di almeno 2 verifiche per ogni reparto dipendente (sia direttamente che indirettamente), mentre *gli altri Comandanti Provinciali* dovranno annualmente esercitare detto controllo relativamente ad almeno 1 verifica per ogni reparto dipendente (sia direttamente che indirettamente).

Le verifiche su cui esercitare detto controllo saranno selezionate sulla base di criteri stabiliti da ciascun Comandante Provinciale, con le seguenti precisazioni:

- quale regola generale, sarà evitato di selezionare verifiche rispetto alle quali sia stato già esercitato un controllo nel corso dell'esecuzione da parte dello stesso Comandante Provinciale;
- vanno controllate tutte le verifiche per le quali vi sia stato l'intervento del Garante del contribuente, a meno che non sia stato già effettuato un controllo durante lo svolgimento delle operazioni ispettive da parte dello stesso Comandante Provinciale, anche relativamente agli aspetti cui si riferisce il citato intervento;
- occorre tenere conto dell'eventuale presentazione, da parte del contribuente verificato, della comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione ai sensi dell'art. 5-bis del D. Lgs. n. 218 del 1997, introdotto dall'art. 83, comma 18, del D.L. n. 112/08, convertito nella Legge n. 133/2008, oggetto di analitica illustrazione al paragrafo 1.d. del Capitolo 5 della Parte III della presente Istruzione; al riguardo, va puntualizzato che la presentazione di detta comunicazione non rappresenta, di per sé stessa, ragione

sufficiente per evitare il controllo, ma solo un elemento che il Comandante Provinciale deve considerare ai fini della selezione delle verifiche per le quali esercitare il controllo sugli atti.

I Comandanti Provinciali invieranno semestralmente, ai rispettivi Comandanti Regionali, una sintetica relazione delle verifiche i cui atti sono stati controllati, illustrativa dei relativi esiti; i Comandanti Regionali potranno, in ordine alla tematica, impartire le disposizioni ritenute opportune, tenendo presente le finalità proprie del controllo sugli atti, secondo quanto indicato al sottoparagrafo a..

Per i reparti della Valle d'Aosta, il controllo sugli atti sarà esercitato dal Comandante Regionale, nei termini dianzi indicati, fatta eccezione per quanto previsto per i Comandanti Provinciali relativamente alla comunicazione, al livello gerarchico superiore, delle verifiche controllate.

PARTE II
POTERI ISPETTIVI IN MATERIA FISCALE

CAPITOLO 1

QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO IN TEMA DI POTERI ISPETTIVI NEL SETTORE FISCALE

1. Introduzione.

Sulla base dei criteri stabiliti dalla Legge 9 ottobre 1971, n. 825, di delega per la riforma tributaria, i provvedimenti normativi nel tempo emanati per la concreta attuazione del nuovo sistema fiscale delineato dalla predetta legge, poi progressivamente rivisitati, hanno individuato un articolato e differenziato quadro di poteri ispettivi da esercitare da parte degli Organi dell'Amministrazione finanziaria per l'individuazione della materia imponibile sottratta a tassazione e la prevenzione e repressione delle violazioni.

La generale estensione di detti poteri, previsti dalle singole leggi per gli Uffici finanziari, alla Guardia di Finanza, è conseguenza di quanto stabilito dall'art. 1 del R.D.L. 3 gennaio 1926, n. 63, come sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8 luglio 1937, n. 1290, tuttora in vigore, a mente del quale agli appartenenti al Corpo "sono conferiti tutti i poteri e diritti di indagine, accesso, visione, controllo, richiesta d'informazioni, che spettano per legge ai diversi uffici finanziari incaricati dell'applicazione dei tributi diretti e indiretti".

Detta estensione, già valevole in via sistematica per effetto della norma dianzi richiamata, è confermata da singole disposizioni normative, principalmente in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Ancora su un piano generale, la potestà della Guardia di Finanza all'accertamento delle violazioni alle norme contenute nelle leggi finanziarie discende dall'art. 34 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, che demanda detta potestà agli ufficiali ed agli agenti della polizia tributaria, quali sono, rispettivamente, gli ufficiali, ispettori e sovrintendenti e gli appuntati/finanziari del Corpo; per questi ultimi, la stessa L. n. 4/29, all'art. 35, prevede la facoltà, al fine di assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, di accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche.

Il contesto generale nel quale l'esercizio di detti poteri deve essere inquadrato, in una visuale sistematica, è rappresentato:

- dai principi costituzionali che individuano le garanzie ed i diritti fondamentali della persona;
- dall'art. 97 della Costituzione, che sancisce i principi generali di legalità, buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa nel suo complesso e dai quali discendono gli ulteriori principi dell'efficacia, efficienza, trasparenza ed economicità dell'attività della Pubblica Amministrazione;
- dall'art. 53 della Costituzione, che, nel sancire il principio per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, implica la natura *inderogabile e non disponibile* dell'obbligazione tributaria;
- dai principi generali dell'ordinamento tributario, quali indicati nella Legge 27 luglio 2000, n. 212, avente ad oggetto "Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti del Contribuente".

I poteri ispettivi attribuiti in materia fiscale alla Guardia di Finanza costituiscono, altresì, espressione delle proprie funzioni di Polizia economico – finanziaria disciplinate dal D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68 che, collocandosi in un solco di naturale continuità con la Legge di ordinamento 23 aprile 1959, n. 189, ha realizzato l'adeguamento dei compiti del Corpo all'evoluzione dei principali processi di cambiamento che hanno investito negli ultimi anni lo scenario interno ed internazionale.

Per quanto riguarda le funzioni di polizia finanziaria, queste si concretizzano nei compiti, indicati al comma 2 dell'art. 2 del citato D.Lgs. n. 68/2001, di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di entrate ed uscite dello Stato, delle Regioni, degli Enti

locali e dell'Unione Europea e, con specifico riferimento alla materia delle entrate, a cui si riferisce l'attività ispettiva fiscale, riguardano:

- le imposte dirette e indirette, le tasse, i contributi, i monopoli fiscali ed ogni altro tributo, di tipo erariale o locale;
- i diritti doganali, di confine e altre risorse proprie del bilancio dell'Unione Europea;
- ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale;
- ogni altro interesse finanziario nazionale o dell'Unione Europea.

2. Fonti legislative dei poteri del Corpo nelle diverse aree di imposizione.

a. Poteri in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto.

Nell'ambito delle missioni istituzionali demandate al Corpo, il legislatore ha riconosciuto alla Guardia di Finanza, in maniera specifica, i medesimi poteri attribuiti agli Uffici finanziari dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia, rispettivamente, di IVA e di imposte sui redditi.

Ai fini IVA, infatti, il comma 1, primo periodo, dell'art. 63 del D.P.R. n. 633/72, stabilisce che "la Guardia di Finanza coopera con gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo, di propria iniziativa o su richiesta degli uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52, alle operazioni ivi indicate e trasmettendo agli uffici stessi i relativi verbali e rapporti".

Ai fini delle imposte sui redditi, il comma 3, primo periodo, del citato art. 33 del D.P.R. n. 600/73 dispone, nel medesimo senso, che "la Guardia di Finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette, procedendo, di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma".

I poteri in tema di imposte dirette ed IVA possono essere distinti in tre principali categorie:

- poteri che si caratterizzano per l'intervento diretto presso i luoghi in cui il soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo svolge la propria attività imprenditoriale o di lavoro autonomo ovvero in altri luoghi allo stesso riferibili;
- poteri che si connotano per la possibilità di inoltrare al soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire, allo scopo di acquisire elementi utilizzabili ai fini dell'accertamento nei suoi confronti;
- poteri che consentono di inoltrare a enti od organismi qualificati o a soggetti diversi, richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire, allo scopo di acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento del contribuente sottoposto o da sottoporre a controllo.

L'analisi dettagliata di detti poteri e l'esame delle relative modalità di esercizio, sulla base delle specifiche condizioni previste dalle norme dianzi citate, sarà operata nei successivi Capitoli 2 e 3 della presente Parte II.

La scelta nell'utilizzo dei distinti poteri istruttori é rimessa, in via tendenziale, alla discrezionalità "tecnica" dell'organo di controllo, che deve valutare il concreto ricorso all'uno o all'altro non già in maniera arbitraria, ma a seguito di una adeguata ponderazione che tenga conto, fra l'altro:

- dei principi generali, di carattere costituzionale o previsti dalla normativa di rango primario, che si sono sinteticamente richiamati al paragrafo 1. e che attengono alla posizione soggettiva del contribuente;

- di una preliminare valutazione di idoneità di ciascuno di essi a perseguire in maniera efficace, efficiente ed economica, oltre che pienamente corrispondente alla norma, gli obiettivi propri di ogni singola azione ispettiva.

Da evidenziare che il comma 4 dell'art. 2 del citato D.Lgs. n. 68/2001, ha previsto che, ferme restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, i militari della Guardia di Finanza, nell'espletamento dei compiti di cui al comma 2 dello stesso articolo, si avvalgono delle potestà e dei poteri previsti dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72 e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/73, in materia, appunto, di IVA e di imposte sui redditi e successive modifiche ed integrazioni.

Per effetto di detta previsione, pertanto, i poteri attribuiti al Corpo per questi due comparti impositivi e riconducibili alle tre categorie dianzi accennate, devono ritenersi estesi anche a tutti gli altri tributi compresi nella previsione della comma 2 del menzionato art. 2 del predetto decreto legislativo che, in ragione della propria formulazione in termini generalisti, appare idonea a ricomprendere ogni forma di tributo, diretto o indiretto, di carattere statale o locale.

Tale constatazione non rende comunque meno importante una puntuale analisi del quadro di poteri ispettivi previsti per ciascun tipo di tributo diverso dalle imposte sui redditi e dall'IVA; la previsione del comma 4 del citato art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001 assume infatti una portata, da un lato, generale e, dall'altro, sussidiaria, cui si può ricorrere nel caso in cui, per un determinato tributo, non sia prevista una disposizione particolare che preveda l'attribuzione di potestà ispettive di carattere specifico che invece, ove ricorrenti, devono essere prioritariamente considerate.

b. Poteri in materia di IRAP.

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ha istituito e disciplinato l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive prevedendo, espressamente, la collaborazione del Corpo nell'attività di accertamento affidata alle Regioni.

In particolare, l'art. 24, comma 5, del provvedimento sancisce che gli Uffici finanziari e la Guardia di Finanza cooperano per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione delle relative violazioni, procedendo anche di propria iniziativa secondo le norme e con le facoltà stabilite dalle singole leggi regionali; nell'ipotesi in cui queste ultime non dispongano al riguardo, viene fatto rinvio alle facoltà attribuite ai citati organi di controllo dalla normativa tributaria statale.

Inoltre, l'art. 23, comma 2, del medesimo decreto stabilisce che gli elementi acquisiti dagli Uffici finanziari, dal Corpo e dagli organi regionali sono direttamente utilizzabili per l'accertamento, rispettivamente, dell'imposta regionale e dei tributi erariali.

c. Poteri in materia di imposta di registro.

In tema di imposta di registro, i poteri della Guardia di Finanza, sulla base del citato art. 1 del R.D.L. n. 63/26, discendono dall'art. 10, comma 1, lett. d), in riferimento all'art. 15, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Al riguardo, occorre porre in primario rilievo, ai sensi di quest'ultimo decreto, il potere-dovere degli Uffici finanziari di procedere alla registrazione d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta, qualora non sia stata presentata la richiesta da parte dei soggetti a ciò tenuti a norma dell'art. 10, lettere a), b) e c), dello stesso decreto.

Le condizioni in presenza delle quali è possibile procedere a detta registrazione e le relative modalità pratiche, sono indicate nel citato art. 15 del medesimo D.P.R. n. 131/86 in maniera distinta a seconda che si tratti di atti pubblici, scritture private autenticate, scritture private non autenticate, contratti verbali di locazione o affitto di beni immobili, contratti verbali di trasferimento e affitto di aziende, operazioni di società ed enti esteri, atti soggetti a registrazione in termine fisso e in caso d'uso, quando questi siano depositati.

In particolare, la registrazione d'ufficio viene effettuata, per le scritture private non autenticate soggette a registrazione in termine fisso, quando l'Amministrazione finanziaria ne sia venuta legittimamente in possesso in base ad una legge che ne autorizzi il sequestro o ne abbia avuto visione nel corso di accessi, ispezioni o verifiche eseguiti ai fini di altri tributi; per i contratti verbali di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite e per le operazioni di società ed enti esteri di cui all'art. 4 del citato D.P.R. n. 131/86, quando le stesse risultino, in difetto di prova diretta, da presunzioni gravi, precise e concordanti e, infine, per i contratti verbali di trasferimento e affitto di aziende nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite, quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

Da evidenziare, in questi casi, che obbligati a richiedere la registrazione sono gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo della Guardia di Finanza, ai sensi dell'art. 10, lett. d) del D.P.R. n. 131/86.

Inoltre, l'art. 63 del succitato decreto, prescrive che i soggetti obbligati a richiedere la registrazione e i dirigenti dei pubblici uffici devono, qualora richiesti, comunicare agli Uffici del registro le notizie occorrenti ai fini dell'applicazione dell'imposta, mentre i pubblici ufficiali di cui all'art. 10, lettere b) e c), fra cui i notai, devono altresì trasmettere agli Uffici stessi estratti dai loro registri e copie degli atti da loro conservati, con attestazione di conformità all'originale, gratuitamente ed entro otto giorni dalla richiesta e, in caso di urgenza, entro un termine più breve; le predette disposizioni non si applicano ai testamenti.

Più in dettaglio, le potestà del Corpo ai fini dell'imposta di registro, possono essere schematicamente esaminate in stretta correlazione con le singole fattispecie di atti tassabili: in particolare:

- atti pubblici e scritture private conservati presso il pubblico ufficiale che, rispettivamente, li ha redatti o le ha autenticate, nonché atti degli organi giurisdizionali conservati presso le cancellerie giudiziarie.

In assenza di un potere di ispezione dei repertori dei pubblici ufficiali, i militari del Corpo potranno unicamente richiedere la comunicazione degli estremi dell'atto inserito nel repertorio o conservato in cancelleria, al fine di controllare il corretto adempimento dell'obbligo di richiesta di registrazione incombente sui pubblici ufficiali e cancellieri;

- scritture private non autenticate soggette a registrazione in termine fisso.

In tale caso, la possibilità di rilevare infrazioni ed omissioni è dalla legge subordinata alla ricorrenza alternativa di uno dei seguenti presupposti:

- . l'organo di controllo ne è venuto legittimamente in possesso in base ad una legge che ne autorizza il sequestro, sia ai fini penali che amministrativi;
- . l'organo stesso ne ha avuto contezza nel corso di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai fini di altri tributi.

Il primo presupposto intende legittimare l'atto materiale di apprensione della scrittura da parte dell'Amministrazione finanziaria con l'unico titolo che ne giustifichi la sottrazione alla libera disponibilità dell'avente diritto, cioè una norma di legge che giustifica la coercizione reale.

Pertanto, anche il sequestro di scritture operato ai sensi della legge penale da parte dei militari del Corpo nel corso di attività di polizia giudiziaria può costituire valido titolo per la trasmissione di esse agli uffici affinché provvedano alla relativa registrazione.

In tal caso, andranno ovviamente rispettate le norme che disciplinano il segreto di cui all'art. 329 c.p.p..

Il secondo presupposto si riferisce all'ipotesi in cui, in assenza di un'apprensione materiale della scrittura, il suo contenuto essenziale sia acquisito compiutamente attraverso la visione in occasione di accessi, ispezioni o verifiche eseguiti ai fini di altri tributi.

In merito, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta a chiarire che l'espressione "*prendere visione*" deve essere intesa come materiale, effettiva lettura dell'atto rinvenuto ma non sequestrabile, non essendo sufficiente, ai fini della procedura di registrazione d'ufficio, l'acquisizione di notizie desunte indirettamente o la formulazione di conclusioni fondate su presunzioni, anche se precise e concordanti.

Pertanto, nel verbale che è alla base della richiesta di registrazione deve risultare che i verbalizzanti hanno preso visione dell'atto di cui si chiede la registrazione stessa, oltre a tutti gli elementi necessari ai fini dell'applicazione dell'imposta (soggetti, natura dell'atto ed imponibile);

- contratti verbali di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite, operazioni di società ed enti esteri di cui all'art. 4 del Testo Unico dell'imposta di registro.

Nell'assetto originario della disciplina che non prevedeva uno specifico potere di accesso e, quindi, al di fuori del ricorso all'art. 35 della L. n. 4/29, elementi informativi utili potevano essere acquisiti unicamente attraverso la richiesta alle parti contraenti o interessate delle notizie occorrenti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 63 del Testo Unico.

In difetto di una prova diretta, gli elementi essenziali per la registrazione, possono derivare da presunzioni semplici che presentino i caratteri della gravità, precisione e concordanza;

- contratti verbali di trasferimento e di affitto di aziende (commerciali e agricole) esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite.

Al riguardo l'art. 6 della Legge 12 agosto 1993, n. 310, novellando il comma 2 dell'art. 2556 c.c., ha introdotto, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, l'adozione della forma pubblica o per scrittura privata autenticata di contratti aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento (reale o personale) dell'azienda.

Per appurare il rispetto del corretto assolvimento del tributo, ancora nell'originario assetto della disciplina, era prevista la possibilità di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche, ma non anche a ricerche, secondo quanto stabilito dall'art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 131/86, che, pur facendo rinvio, per l'accertamento, ai poteri previsti ai fini IVA, escludeva espressamente tale facoltà; per i militari del Corpo, tuttavia, la possibilità di procedere discendeva comunque dalla generale previsione dell'art. 35 della L. n. 4/29.

Nel caso in cui tali attività non consentissero il raggiungimento di una prova diretta dell'effettivo valore dell'azienda oggetto dei descritti rapporti contrattuali, l'esistenza di questi ultimi poteva desumersi, come dianzi accennato, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio della stessa attività commerciale continuata nello stesso locale o in parte di esso, ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

Sul quadro normativo dianzi esaminato è intervenuto il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248, che, con l'art. 35, comma 24, lett. a), ha introdotto l'art. 53 bis del D.P.R. n. 131/86, che espressamente stabilisce che le attribuzioni ed i poteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi dagli artt. 31 e seguenti del D.P.R. n. 600/73, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro.

In virtù di tale importante innovazione, è ora possibile utilizzare, ai fini dell'acquisizione di ogni elemento utile per l'applicazione dell'imposta di registro e per la constatazione di eventuali violazioni, tutti i poteri istruttori riconosciuti agli organi ispettivi.

Conseguentemente, i reparti del Corpo potranno non soltanto effettuare accessi, ispezioni e verifiche nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività, ovvero, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria in caso di gravi indizi di violazione, presso il suo domicilio privato, ma anche richiedere dati e notizie al contribuente invitandolo a comparire, a compilare questionari, ad esibire o a trasmettere atti o documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, a richiedere notizie a soggetti terzi, nonché a svolgere indagini finanziarie.

d. Poteri in materia di imposte sulle successioni e donazioni.

L'art. 2, comma 47 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, come modificato in sede di conversione dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286, ha "ripristinato" le imposte di successione e donazione che erano state precedentemente "soppresse" ad opera dell'art. 13 della L. n. 383/2001, apportando importati innovazioni alla previgente disciplina ma rendendo, nel contempo, nuovamente applicabili le norme dettate dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 ("Testo Unico in materia di imposte di successione e donazione"), come vigente alla data del 24 novembre 2001, in quanto compatibili con le nuove disposizioni.

Lo stesso provvedimento del 2006 ha poi rimodulato i valori delle aliquote e delle franchigie con cui le imposte devono essere applicate ed ha esteso l'ambito di applicazione soggettivo dell'imposta di donazione; successivamente la Legge 27 dicembre 2006, n. 296, Legge Finanziaria 2007, ha modificato ulteriormente il regime introdotto dal D.L. n. 262/2006, prevedendo una nuova ipotesi di esenzione da imposta, a determinate condizioni, per i trasferimenti d'azienda, di quote sociali o di azioni effettuati a favore del discendente del disponente, due nuove franchigie e l'estensione a 12 mesi del termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Infine, con l'art. 1, comma 31 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, Legge Finanziaria 2008, è stata estesa l'esenzione introdotta dalla Legge Finanziaria 2007 anche ai trasferimenti d'azienda e di partecipazioni a favore del coniuge.

La reintroduzione dell'imposta ha una decorrenza diversa, a seconda che si tratti di trasferimenti per causa di morte o donazioni e atti a titolo gratuito tra vivi; per le successioni, l'imposta si applica a partire da quelle apertesesi il 3 ottobre 2006, mentre, per le donazioni e gli altri atti gratuiti tra vivi, si applica a partire da quelli stipulati il 29 novembre 2006.

In tema di poteri di controllo e accertamento dei tributi, l'art. 47 del D.Lgs. n. 346/90, prevede che l'ufficio competente può:

- invitare i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione della successione, indicandone il motivo, a produrre documenti, o a comparire di persona o per rappresentanza per fornire dati e notizie, rilevanti ai fini dell'accertamento;
- inviare agli stessi soggetti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati;
- richiedere informazioni ai pubblici ufficiali e agli enti ed uffici pubblici, che sono obbligati a comunicare i dati e le notizie di cui siano in possesso;
- dimostrare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, la simulazione di atti di trasferimento a titolo oneroso anteriori di oltre sei mesi all'apertura della successione, di atti costitutivi di passività deducibili e di ogni altro atto rilevante ai fini della determinazione della base imponibile o dell'imposta;
- dimostrare, anche sulla base di presunzioni, gravi, precise e concordanti, la sussistenza, l'insussistenza, la simulazione e la dissimulazione di fatti o atti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile o dell'imposta.

Inoltre, il comma 5 dell'art. 34 del menzionato D.Lgs. n. 346/90, prevede che, per la determinazione del valore delle aziende, dei diritti reali su di esse e delle azioni o quote comprese nell'attivo ereditario, l'Ufficio può tenere conto anche degli accertamenti relativi ad altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni in tema di imposta sul valore aggiunto.

In materia di poteri di accertamento dell'imposta di donazione, l'art. 60 del medesimo decreto prevede che "per le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta o maggiore imposta determinata a norma degli articoli 56 e 57, per la rettifica del valore dei beni e dei diritti, per l'applicazione dell'imposta in caso di omissione della richiesta di registrazione, per la riscossione e il rimborso dell'imposta, per i divieti e gli obblighi a carico di terzi e per le sanzioni si applicano, in quanto non diversamente disposto in questo titolo e nell'art. 34, commi 4 e 8, le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131".

Tale specifica previsione permette di utilizzare per l'imposta di donazione le medesime potestà ispettiva previste per le imposte sui redditi, attesa la valenza di queste ai fini dell'imposta di registro come evidenziato sub c..

I poteri ispettivi dianzi richiamati competono, per effetto del più volte citato art. 1 del R.D.L. n. 63/26, anche alla Guardia di Finanza che, peraltro, potrà procedere, anche per il particolare tributo, sulla base delle potestà ad essa conferite in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto in conseguenza dell'estensione, operata dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 68/2001, di dette previsioni a ogni altro tipo di tributo, di carattere erariale o locale.

e. *Poteri in materia di imposte ipotecarie e catastali.*

In tema di imposte ipotecarie e catastali, l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 prevede che "per l'accertamento e la liquidazione delle imposte..., per la irrogazione delle relative sanzioni, per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione, si applicano, in quanto non disposto nel presente testo unico, le disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni".

I poteri della Guardia di Finanza, ai fini dell'accertamento delle particolari imposte, si determinano pertanto sulla base delle corrispondenti disposizioni contenute in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni.

Tale corrispondenza trova conferma nell'art. 53 bis del D.P.R. n. 131/86, introdotto dall'art. 35, comma 24, lett. a), del D.L. n. 223/2006, convertito in L. n. 248/2006, che, stabilendo che le attribuzioni ed i poteri previsti ai fini delle imposte sui redditi dagli artt. 31 e seguenti del D.P.R. n. 600/73, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, ha espressamente stabilito tale regola anche per le imposte ipotecarie e catastali.

Anche per tali tributi, pertanto, è ora possibile procedere ad accessi, ispezioni, verificazioni, ricerche ed altre rilevazioni, nonché all'inoltro di inviti, richieste e questionari, oltre che ad indagini finanziarie.

f. *Poteri in materia di imposte di bollo e tasse sulle concessioni governative.*

Per l'imposta di bollo, modalità di accertamento e organi competenti ai fini dell'applicazione di sanzioni, sono oggetto di disciplina negli artt. 35 e 36 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

In particolare, l'art. 35 del citato D.P.R. n. 642/72 prevede che "l'accertamento delle violazioni è demandato... ai soggetti indicati negli articoli 30, 31 e 34 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4", tra i quali figurano anche gli ufficiali e gli agenti di polizia tributaria.

Il comma 2 del medesimo art. 35 prevede poi che i soggetti indicati nell'art. 19 del decreto e tutti coloro che, a norma di disposizioni legislative o regolamentari, sono obbligati a tenere o a conservare libri, registri, atti o documenti soggetti a bollo, sono tenuti ad esibirli ai funzionari ed impiegati di cui al precedente comma ed agli ufficiali ed agenti della polizia tributaria.

Detto obbligo non si estende agli atti o documenti di cui siano in possesso le persone indicate negli articoli 351 e 352 del vecchio codice di procedura penale (nell'attuale versione del codice, occorre fare riferimento, rispettivamente, agli artt. 200 e 202), sempre che tali atti o documenti si riferiscano a materie in ordine alle quali le dette persone avrebbero diritto di astenersi dal testimoniare a norma dei citati articoli.

I notai sono tenuti in ogni caso ad esibire gli atti pubblici e le scritture private depositati presso di loro, ad eccezione degli atti di ricevimento dei testamenti segreti e dei processi verbali di deposito dei testamenti olografi.

Il richiamo alle funzioni degli organi di polizia tributaria, rende applicabile l'art. 35 della L. n. 4/29, in tema di esecuzione di accessi e ricerche.

Relativamente alle "tasse sulle concessioni governative", l'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, richiama, per l'accertamento delle infrazioni, le disposizioni della L. n. 4/29.

g. *Poteri in materia di imposta sugli intrattenimenti.*

Il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, ha modificato il D.P.R. n. 640/72.

Tale ultimo provvedimento, come novellato dal citato decreto legislativo, prevede, all'art. 18, il libero accesso, ai fini della vigilanza, nei locali ove si svolgono gli spettacoli e le altre attività soggette ad imposta, dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria, della Guardia di Finanza e del personale del concessionario del servizio di accertamento e riscossione, vale a dire della S.I.A.E., nonché, all'art. 17, comma 1, la facoltà del Ministero dell'Economia e delle Finanze di delegare alla stessa S.I.A.E. le potestà di acquisire elementi utili all'accertamento dell'imposta sugli intrattenimenti e dell'IVA sugli spettacoli, nonché per reprimere le relative violazioni.

h. *Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi.*

L'art. 3, commi da 24 a 40, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, Legge Finanziaria per il 1996, ha istituito il tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi, prevedendo, al comma 33, che "...la Guardia di Finanza coopera con i funzionari provinciali per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle connesse violazioni, procedendo di propria iniziativa o su richiesta delle regioni o province nei modi e con le facoltà di cui all' art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni".

i. *Poteri in materia di tributi locali.*

Come evidenziato al sottoparagrafo a., il contenuto del comma 4 dell'art. 2 del citato D.Lgs. n. 68/2001, ha previsto l'applicazione dei poteri previsti in materia di imposte sui redditi ed IVA anche con riferimento a tutti gli altri tributi rispetto ai quali la Guardia di Finanza esercita le proprie funzioni di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni finanziarie, ivi compresi quelli locali.

Conseguentemente, nelle ipotesi in cui risulti necessario procedere ad attività ispettive riferite ai tributi in argomento, potrà essere fatto ricorso alle norme dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72, rese applicabili al settore in argomento per effetto della disposizione dianzi citata.

3. Le limitazioni ai poteri di controllo e di accertamento.

a. *Profili generali.*

Il legislatore tributario ha previsto, nel corso degli anni, diversi istituti che, principalmente allo scopo di incentivare la spontanea adesione dei contribuenti agli obblighi fiscali o la definizione concordata con l'Amministrazione finanziaria, hanno, in vario modo, introdotto limitazioni, in taluni casi circoscritte, in altri più ampie, ai poteri di controllo e di accertamento dei tributi, essenzialmente nel settore delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Dette limitazioni:

- nella maggioranza dei casi non hanno, in generale, una diretta incidenza sull'esercizio delle potestà ispettive, che resta di per sé stesso salvaguardato.

Tuttavia, anche in tali circostanze, una adeguata conoscenza degli effetti che detti istituti possono produrre ai fini dell'accertamento appare necessaria, al fine di valutare l'effettiva rilevanza pratica del ricorso alle potestà ispettive nei riguardi di un certo contribuente che, alla luce dei suddetti effetti, potrebbe, complessivamente, non risultare pienamente aderente ai generali canoni di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa;

- di contro, in casi limite, sostanzialmente coincidenti con provvedimenti legislativi introduttivi di forme particolarmente diffuse di sanatorie fiscali, possono prevedere una più marcata inibizione anche dei poteri ispettivi;
- possono assumere rilevanza non solo rispetto a questi ultimi, ma anche sul piano delle metodologie di controllo da adottare, secondo le indicazioni riportate nella Parte IV della presente circolare.

Atteso l'interesse che, per i motivi dianzi accennati, dette limitazioni possono comunque rivestire in funzione o nell'ambito dell'attività ispettiva, si forniscono, di seguito, alcune indicazioni in ordine ai principali istituti in argomento.

b. La certificazione tributaria.

La "certificazione tributaria" – regolamentata dall'art. 36 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dal D.M. 31 maggio 1999, n. 164 e dal D.M. 29 dicembre 1999 – consiste in una particolare attestazione apposta dal professionista a ciò abilitato sulla dichiarazione presentata dal contribuente dallo stesso assistito, previa esecuzione di taluni controlli, indicati annualmente dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, con cui si dà atto che il contribuente ha correttamente applicato le norme tributarie sostanziali.

La certificazione tributaria, altrimenti nota come "visto pesante", può essere rilasciata esclusivamente dai revisori contabili iscritti negli albi dei Dottori commercialisti, dei Ragionieri e Periti commerciali e dei Consulenti del lavoro che abbiano esercitato la professione per almeno cinque anni e nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, sempreché il soggetto abilitato al rilascio – cosiddetto certificatore – ne abbia tenuto le scritture contabili nel corso del periodo d'imposta a cui si riferisce la certificazione e redatto le dichiarazioni tributarie.

Per il rilascio è peraltro necessario che:

- al contribuente siano stati preventivamente rilasciati il "visto di conformità" (cosiddetto "visto leggero") che attesta la corrispondenza dei dati contenuti nella dichiarazione alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione contabile, nonché, trattandosi di soggetto cui si applicano gli studi di settore, l'ulteriore attestazione nota come "asseverazione", il cui scopo è garantire che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'Amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondano a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea;
- il certificatore abbia preventivamente accertato l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali ed eseguito gli adempimenti, i controlli e le attività indicati annualmente con decreto ministeriale, tenendo di norma conto dei principi di revisione elaborati dagli Organismi nazionali rappresentativi delle professioni contabili;
- il certificatore abbia stipulato una polizza di assicurazione sulla responsabilità civile.

In base ad alcuni decreti ministeriali emanati ogni anno, aventi contenuti sostanzialmente uguali, la certificazione viene ad essere rilasciata per attestare il rispetto delle norme tributarie sostanziali, limitatamente alle seguenti componenti reddituali: plusvalenze, sopravvenienze attive, interessi attivi, proventi immobiliari, minusvalenze, sopravvenienze

passive, perdite su crediti, accantonamenti rischi su crediti, ammortamenti immobilizzazioni immateriali e materiali.

Il professionista–certificatore, per svolgere i controlli di sua competenza, deve attenersi alle procedure delineate in apposite *check list*, elaborate da parte dei citati Organismi contabili, approvate originariamente con D.M. 29 dicembre 1999 e poi sostanzialmente confermate anche per gli anni successivi.

In caso di certificazione “infedele” il professionista è soggetto a specifiche sanzioni amministrative; caso per caso, inoltre, potrà essere valutata la sua responsabilità penale.

Il rilascio della certificazione tributaria produce i seguenti effetti sull’attività di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA:

- il contribuente non può essere oggetto dell’accertamento induttivo disciplinato dagli artt. 39, comma 2 e 55, rispettivamente, dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72;
- viene ridotto di un anno il termine entro il quale l’Amministrazione deve notificare gli accertamenti basati sugli studi di settore (31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata);
- in caso di ricorso avverso l’atto di accertamento, le imposte o le maggiori imposte, nonché i relativi interessi e sanzioni, sono iscritte a ruolo secondo le regole generali prescritte dalla normativa in tema di contenzioso e sanzioni amministrative.

Per quanto concerne gli effetti sull’attività di controllo, l’art. 4 del D.M. 29 dicembre 1999, come confermato dai decreti ministeriali successivamente emanati, ha stabilito che l’attività di controllo e di verifica svolta dall’Amministrazione finanziaria nei riguardi delle dichiarazioni per le quali è stata rilasciata la certificazione, è *di regola* riferita alle componenti di reddito che non hanno costituito oggetto della certificazione stessa.

Di fronte ad una dichiarazione dei redditi certificata, pertanto, gli Organi di controllo dovranno normalmente astenersi dal sottoporre ad ispezione le componenti del reddito d’impresa oggetto delle menzionate *check list* ed orientare la loro attenzione verso altri aspetti.

L’esercizio del potere di ispezione documentale, pertanto, sembrerebbe subire, nei confronti del contribuente certificato, una consistente limitazione, quanto meno ai fini dell’imposizione diretta; infatti, pur potendo i verificatori effettuare il controllo relativamente a tutte le operazioni gestionali poste in essere dall’impresa verificata, per accertare la loro rispondenza alle regole fiscali (di carattere sia generale, sia specifico), gli stessi dovranno arrestarsi di fronte ai riflessi che le stesse operazioni producono sulle componenti reddituali oggetto di certificazione, dal momento che, per queste ultime, il rispetto delle regole fiscali è stato già attestato dal professionista abilitato.

Per altro verso, l’art. 4 del citato D.M. 29 dicembre 1999, come si è detto, usa l’inciso “di regola”, lasciando intendere che possano sussistere margini per ritenere comunque praticabile il controllo anche delle voci per le quali è stata rilasciata la certificazione; al riguardo:

- è chiaro che il rilascio del visto pesante non può precludere il controllo della veridicità effettiva di tutte le diverse operazioni aziendali, ivi comprese quelle che hanno riflesso sulle componenti di reddito per le quali è stato rilasciato il visto pesante; il riscontro della realtà materiale che trova rappresentazione nei libri, nei registri e nelle scritture del cliente, infatti, pare esulare dalle responsabilità del professionista certificatore, il quale è tenuto a verificare che il contribuente abbia correttamente applicato le norme tributarie sostanziali;
- al di fuori di questa specifica funzione, è da ritenere che l’estensione del controllo anche alle predette voci possa avvenire solo qualora i verificatori dispongano o acquisiscano nel corso del controllo rivolto ad altre voci diverse da quelle certificate ovvero altrimenti (ad esempio in occasione della consultazione di banche dati oppure di

un controllo su un altro contribuente), elementi indicativi di irregolarità relative alle voci oggetto del visto pesante;

- di conseguenza, in pratica, la normativa in esame finisce per operare, concretamente, soltanto nel senso di obbligare i verificatori, in caso di estensione del controllo alle componenti reddituali certificate, ad esplicitare in atti le ragioni di tale iniziativa, fermo restando che, ove non ricorrano queste particolari ragioni, la verifica dovrà indirizzarsi verso altri aspetti.

L'effetto concreto del visto pesante sull'attività di controllo fiscale, pertanto, appare quello di inibire la verifica delle componenti oggetto di certificazione, in assenza di una adeguata motivazione idonea a giustificarla.

In favore dell'interpretazione prospettata, depone anche la circolare ministeriale 24 marzo 2000, n. 55/E/67043, che, al paragrafo 6.d., tra l'altro, afferma testualmente che "...l'attività di controllo e di verifica sarà quindi indirizzata verso le componenti del reddito d'impresa non oggetto di certificazione tributaria; nei riguardi delle dieci componenti del reddito d'impresa indicate nel decreto 29 dicembre 1999, l'attività di controllo sarà invece esercitata in presenza di indizi di irregolarità o di elementi di riscontro".

Particolarmente importante è la previsione di cui all'art. 26, comma 3, del D.M. 31 maggio 1999, n. 164, in base alla quale, qualora i verificatori decidano di estendere il controllo anche alle voci oggetto di certificazione, dando adeguata motivazione in atti, gli stessi devono contestualmente informare di tale iniziativa anche il professionista che ha rilasciato la certificazione; come precisato nella menzionata circolare n. 55/E/67043, tale informativa ha lo scopo di consentire al certificatore "di assistere il contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e di conoscere l'avvio di un'attività istruttoria dalla quale potrebbe scaturire la contestazione di violazioni allo stesso imputabili".

c. Le sanatorie fiscali.

Ulteriori limitazioni del genere in esame, anche riferite in maniera più marcata all'esercizio dei poteri ispettivi, possono discendere dalle disposizioni che consentono ai contribuenti, a certe condizioni, di definire la propria posizione fiscale mediante il semplice versamento di determinate somme di denaro, a vario titolo calcolate in base a quanto dagli stessi in precedenza dichiarato; l'ultimo, ampio intervento legislativo in questa direzione è rappresentato dalla Legge 27 dicembre 2002, n. 289, Legge Finanziaria 2003, come modificata ed integrata dal D.L. n. 282/2002, che, in estrema sintesi, ha previsto le seguenti forme di definizione:

- la "definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione" (cosiddetto "concordato", art. 7), avente l'effetto di inibire, a decorrere dalla data del primo versamento e mediante esibizione degli attestati di versamento e dell'atto di definizione, l'esercizio dei poteri di cui agli artt. 32, 33, 38, 39 e 40 del D.P.R. n. 600/73, nonché 51, 52, 54, e 55 del D.P.R. n. 633/72, con riferimento a qualsiasi Organo inquirente, salve le disposizioni del codice penale e di quello di procedura penale, limitatamente all'attività di impresa e di lavoro autonomo.

Conseguentemente, anche se solo per gli anni per i quali è stata effettuata la definizione automatica, è stata prevista una formale e specifica inibizione all'effettuazione di accessi, ispezioni e verifiche, così come per l'invio di questionari, inviti e richieste;

- l'"integrazione degli imponibili per gli anni pregressi" (cosiddetta "integrativa semplice", art. 8), che ha precluso, nei confronti dei contribuenti che se ne sono avvalsi, ogni accertamento tributario e contributivo, limitatamente, però, ai maggiori imponibili ovvero alle maggiori ritenute risultanti dalla dichiarazione integrativa, aumentati, rispettivamente, del 100 e del 50 per cento per ciascun periodo d'imposta.

In questo caso, non è stata stabilita una piena inibizione dei poteri di controllo, residuando comunque il potere-dovere degli Organi di controllo di riscontrare la congruità delle somme versate sulla base della dichiarazione integrativa, in relazione

all'ammontare dei maggiori redditi e imponibili e delle ritenute e contributi nella stessa indicati;

- la "definizione automatica per gli anni pregressi" (cosiddetto "condono tombale", art. 9) che, a seguito del versamento di importi stabiliti in misura percentuale rispetto alle imposte in precedenza dichiarate, ha inibito, relativamente alle annualità interessate, ogni ulteriore accertamento tributario; tenuto conto che il perfezionamento della procedura prescindeva (diversamente da quanto avviene nell'integrativa semplice) dall'applicazione di qualsiasi norma di carattere sostanziale, concretizzandosi solo nello spontaneo adempimento di un'obbligazione pecuniaria, l'eventuale attività degli Organi di controllo in caso di accesso o ispezione era limitata alla verifica della congruità delle somme versate rispetto alla misura indicata dalla legge.

Va da sé che, essendo il condono tombale esperibile per settori impositivi, l'eventuale adesione, per esempio, ai soli fini delle imposte dirette, legittimava comunque il controllo e l'accertamento ai fini IVA; inoltre, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il controllo della società di persone che aveva condonato restava comunque possibile ai fini dell'accertamento dei redditi dei singoli soci che non avessero acceduto alla sanatoria.

Al riguardo, appare interessante menzionare l'ordinanza del 14 luglio 2005, n. 340, depositata il 27 luglio 2005, con cui la Corte Costituzionale, con riferimento ad un caso in cui si controverteva di una richiesta di rimborso IVA derivante dall'utilizzo di fatture false, ha evidenziato che l'art. 9, comma 10, lett. a), della L. n. 289/2002, disponendo la preclusione dell'accertamento dei debiti tributari che i contribuenti hanno ottenuto con il condono ma non la verifica dell'inesistenza dei crediti oggetto delle richieste di rimborso, data la natura propria del condono, che incide sui debiti tributari e non sui loro crediti, non impone all'Erario di procedere al rimborso, a seguito di intervenuto condono fiscale, né inibisce accertamenti diretti a dimostrare l'inesistenza del credito.

d. Gli interpelli.

Teoriche limitazioni al pieno esercizio dei poteri ispettivi e/o al pieno ricorso alle metodologie di controllo normalmente utilizzabili, potrebbero discendere dalle diverse disposizioni normative che consentono al contribuente di interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria per conoscere il trattamento fiscale applicabile ad una certa fattispecie.

È il caso, ad esempio:

- del cosiddetto "interpello ordinario" di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000 di approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, le cui concrete modalità attuative sono state illustrate con la circolare dell'Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50.

Al riguardo, si evidenzia che l'ultima parte del comma 2 del menzionato articolo dispone che "qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo"; testualmente detta previsione può riferirsi anche all'atto conclusivo della verifica o del controllo fiscale, trattandosi evidentemente di atto amministrativo avente contenuto non impositivo né sanzionatorio;

- del *ruling* internazionale, introdotto con l'art. 8 del D.L. 20 settembre 2003, n. 269, i cui aspetti di dettaglio saranno esaminati nell'ambito del Capitolo 2 della Parte VI della presente circolare, dedicata ai profili internazionali della verifica.

Il problema, in questi casi, è stabilire se e in che termini gli Organi di controllo possano o meno sottoporre ad ispezione e ai conseguenti approfondimenti di merito le operazioni su cui si è espressa l'Amministrazione finanziaria o sulle quali si è formato, secondo le norme dianzi richiamate, il cosiddetto "silenzio – assenso".

Fermo restando che, come stabilito dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 191 del 5 giugno 2007, il parere reso in occasione di una risposta ad interpello, è vincolante per

l'Amministrazione che l'ha reso e non è vincolante per il contribuente, si è dell'avviso che gli Organi di controllo conservino pienamente la possibilità di prendere in esame dette operazioni, al fine principale di verificare che l'istanza formulata in tal senso dal contribuente abbia esposto in maniera completa e puntuale tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'inquadramento fiscale della fattispecie, nonché per aspetti non strettamente inerenti a quelli affrontati con la richiesta di interpello; per altro verso, almeno quale regola generale e fatte salve le eccezioni che possano fondatamente essere imposte dalle circostanze concrete, deve riconoscersi che detta potestà non possa estendersi fino alla formulazione di conclusioni o all'assunzione di ulteriori iniziative istruttorie che contrastino con l'orientamento dell'Amministrazione già formalizzato nella risposta o formatosi a seguito del cosiddetto "silenzio – assenso".

e. Le posizioni fiscali "concordate" o "pianificate".

Nel corso degli ultimi anni non sono mancati provvedimenti di legge che hanno introdotto la possibilità per talune categorie di contribuenti, in presenza di determinate condizioni, di "concordare", "pianificare" o "programmare" la propria posizione fiscale per un certo numero di anni, beneficiando, tra l'altro, anche di effetti positivi conseguenti ad alcune limitazioni imposte agli Organi di controlli e di accertamento non tanto per l'esercizio dei poteri ispettivi, quanto per la metodologia di controllo e accertamento adottabile nei riguardi dei contribuenti stessi.

In questo contesto e limitando l'analisi ai provvedimenti più recenti, si segnala in primo luogo l'istituto della pianificazione fiscale concordata – P.F.C. – introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2005, dall'art. 1, comma 387, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, Legge Finanziaria per il 2005, che, in continuità con la precedente esperienza del "concordato preventivo" (i cui effetti erano limitati ai periodi d'imposta 2003 e 2004), si sostanzialmente nella definizione preventiva, per un triennio, della base imponibile con esclusivo riferimento all'attività tipica esercitata (con esclusione, cioè, degli eventuali componenti positivi o negativi di natura straordinaria); allo stesso potevano accedere i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni cui si applicavano gli studi di settore per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003.

Ai fini che qui interessano, fra i vantaggi connessi all'istituto vi era quello che precludeva agli Uffici finanziari di emettere, ai fini delle imposte sui redditi, accertamenti analitici, analitico-induttivi ed induttivi, riconducibili all'art. 39 del D.P.R. n. 600/73, con riferimento, ovviamente, al reddito caratteristico dell'impresa, nonché, ai fini IVA, gli accertamenti analitico-induttivi riferibili all'art. 54, comma 2, secondo periodo, ed induttivi per inattendibilità della contabilità ed art. 55, comma 2, n. 3) del D.P.R. n. 633/72.

Restavano comunque integri, di per sé stessi, i poteri istruttori.

Inoltre, gli effetti preclusivi degli accertamenti dianzi indicati non si producevano e quindi i citati poteri di accertamento riprendevano pieno vigore, qualora il reddito dichiarato differisse da quanto effettivamente conseguito, ovvero non fossero stati adempiuti gli obblighi formali e sostanziali previsti dal D.P.R. n. 633/72 e dalle altre disposizioni IVA (ferma restando in tal caso l'inibizione degli accertamenti riferibili all'art. 39, comma 2, lett. d) del D.P.R. n. 600/73 e 55, comma 2, n. 3), del D.P.R. n.633/72, in tema di accertamento analitico-induttivo in base a presunzioni gravi, precise e concordanti), oppure fossero constatate condotte integranti alcune fattispecie delittuose (artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del D.Lgs. n. 74/2000).

Questo sistema è stato soppresso per effetto della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, Legge Finanziaria 2006 che, contestualmente, ha introdotto e regolamentato l'istituto della "programmazione fiscale".

Tale istituto, cui potevano accedere, con alcune esclusioni, titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni cui si applicavano gli studi di settore o i parametri per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2004, consisteva nella preventiva determinazione, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006 e per un triennio, della base

imponibile caratteristica dell'attività svolta da assumere ai fini delle imposte sui redditi – con una riduzione della imposizione fiscale e contributiva per la base imponibile eccedente quella programmata – e dell'IRAP.

Gli effetti della programmazione sull'attività di accertamento erano l'inibizione di ogni potere al riguardo previsto dalla normativa, di tipo sia analitico, sia analitico-induttivo o induttivo "puro", ai fini tanto delle imposte sui redditi quanto dell'IVA; peraltro detti poteri, a certe condizioni e quanto meno in parte, potevano riprendere piena operatività.

Infatti, ai sensi del comma 507 dell'art. 1 della L. n. 266/2005:

- se il reddito dichiarato fosse risultato differente da quanto effettivamente conseguito, o non fossero stati adempiuti gli obblighi sostanziali in materia di IVA, ovvero il contribuente non avesse regolarmente tenuto le scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, non si rendeva operante l'inibizione dei poteri di accertamento di cui all'art. 39, comma 1, lettere a), b), c) e d), primo periodo e comma 2 del D.P.R. n. 600/73 ed all'art. 55, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, permanendo comunque l'inibizione dell'accertamento analitico-induttivo ai fini sia dell'IVA, sia delle imposte sui redditi, fermi restando, nell'ipotesi in cui il reddito effettivamente conseguito non eccedesse di oltre il 10 per cento quello dichiarato, gli altri effetti prodotti dalla programmazione ai fini delle imposte sui redditi;
- in aggiunta a quanto precede, qualora fossero state constatate condotte integranti i reati tributari di cui agli artt. da 2 a 5, 8, 10 e 11 del D.Lgs. n. 74/2000, riprendevano operatività tutti i poteri di accertamento previsti dalla normativa ai fini delle imposte sui redditi ed IVA e venivano altresì meno anche gli altri effetti prodotti dalla programmazione ai fini delle imposte sui redditi.

Inoltre, nel caso in cui, a seguito di controlli e segnalazioni, anche di fonte esterna all'Amministrazione, fossero emersi dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente e presi a base per la formulazione della proposta, risultati di non scarsa entità, tale da determinare una variazione degli importi proposti nei limiti del 5 per cento degli stessi (e ferma restando in tal caso la maggiore imposta dovuta e i relativi interessi), ovvero nell'ipotesi in cui fossero constatate, per il periodo d'imposta 2004, condotte integranti i reati fiscali di cui ai già citati articoli del D.Lgs. n. 74/2000, venivano meno tutte le inibizioni dei poteri di accertamento, nonché gli altri effetti prodotti dalla programmazione ai fini delle imposte sui redditi.

Per quanto precede, anche relativamente alla programmazione fiscale, abrogata dall'art. 37, comma 51, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248, restavano del tutto integri i poteri ispettivi.

f. *Gli studi di settore e le novità della Legge Finanziaria per il 2007.*

L'art. 1, comma 17 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, Legge Finanziaria 2007, con la previsione del nuovo comma 4 bis all'art. 10 della Legge 8 maggio 1998, n. 146, ha introdotto, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007, una parziale inibizione rispetto alla possibilità di ricorrere a particolari metodologie di controllo e accertamento nei confronti dei contribuenti che risultino congrui rispetto alle risultanze degli studi di settore, sebbene nella piena esercitabilità dei poteri ispettivi previsti.

Per dettagliati approfondimenti al riguardo, si formula integrale rinvio al Capitolo 9 della Parte IV della presente circolare, dedicato alla compiuta analisi della disciplina degli studi di settore.

CAPITOLO 2

POTERI CONCERNENTI LA FORMULAZIONE DI RICHIESTE E L'INOLTRO DI INVITI E QUESTIONARI

1. Introduzione.

Nel contesto dei poteri attribuiti alla Guardia di Finanza è possibile far ricorso a strumenti ispettivi che possono validamente integrare o sostituire le operazioni di controllo presso la sede dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo, ovvero orientare, antecedentemente all'intervento, la scelta sui soggetti da sottoporre ad attività ispettiva; tali strumenti sono previsti dalle norme che consentono agli Uffici finanziari e, quindi, anche alla Guardia di Finanza, di procedere all'inoltro di inviti, richieste e/o questionari al contribuente ovvero a soggetti o enti terzi, a norma degli artt. 51 del D.P.R. n. 633/72 e 32 del D.P.R. n. 600/73.

Al riguardo, appare opportuno evidenziare come l'utilità di questo genere di potestà ispettive sia apprezzabile anche alla luce delle disposizioni di cui all'art. 12, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 recante lo "Statuto dei diritti del contribuente", secondo cui "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuate sulla base di esigenze effettive di indagine o controllo sul luogo"; in relazione a detta previsione, già la circolare del Comando Generale – III Reparto 17 agosto 2000, n. 250400, aveva stabilito che, ove difettino le "effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, le finalità ispettive saranno comunque perseguite facendo ricorso agli altri poteri istruttori conferiti dalle leggi d'imposta...che non comportano l'effettuazione di accessi".

Di conseguenza, in via sinteticamente riepilogativa, le risultanze conseguite a seguito dell'esercizio dei predetti poteri di invito e richiesta possono essere utilizzate:

- in funzione della selezione dei contribuenti da sottoporre ad attività ispettiva, ovvero, per i contribuenti già selezionati, ai fini di una più completa preparazione dell'intervento nei confronti di questi; tale potenzialità è stata ulteriormente rafforzata dalle innovazioni normative che hanno introdotto la possibilità di procedere ai cosiddetti "*controlli esplorativi*", più avanti esaminati nel dettaglio;
- nel quadro delle operazioni ispettive avviate sulla base di accessi, ispezioni, ricerche, verificazioni ed altre rilevazioni effettuati presso la sede o, ricorrendone le condizioni, presso il suo domicilio, quali ulteriori elementi di carattere probatorio o presuntivo ovvero, comunque, di orientamento delle attività di controllo prioritariamente sviluppate con riguardo agli esiti delle operazioni poste in essere presso la sede del contribuente o il suo domicilio;
- nel contesto di attività ispettive avviate e sviluppate prescindendo del tutto dall'effettuazione di interventi od operazioni presso la sede del contribuente o il suo domicilio.

2. Quadro normativo di riferimento.

a. Poteri di invito in tema di imposte dirette.

Per effetto del combinato disposto degli artt. 32 e 33, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ai fini dell'acquisizione di dati ed elementi utilizzabili in sede di accertamento delle imposte sui redditi, i militari del Corpo possono:

- ai sensi del comma 1, n. 2), dell'art. 32, invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; tale facoltà può essere esercitata anche per acquisire elementi in ordine ai rapporti ed alle operazioni i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti per effetto delle disposizioni che regolano la procedura delle indagini finanziarie, per la quale indicazioni di dettaglio sono riportate nella Parte V della presente istruzione;

- ai sensi del comma 1, n. 3), dell'art. 32, invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini del successivo accertamento nei loro confronti;
- ai sensi del comma 1, n. 4), dell'art. 32, inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché, in base alle modifiche introdotte dal comma 32 dell'art. 37, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati; la modifica dianzi accennata si collega alla possibilità di effettuare i "controlli esplorativi" più ampiamente esaminati in seguito.

b. Poteri di richiesta in tema di imposte dirette.

Per effetto delle medesime disposizioni dianzi richiamate ed ai fini dell'acquisizione di dati ed elementi utilizzabili in sede di accertamento delle imposte sui redditi, i militari del Corpo possono, inoltre:

- ai sensi del comma 1, n. 4), seconda parte, dell'art. 32 richiedere, ai contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili, l'esibizione di bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie, con possibilità di estrarne copia ovvero di trattenerli, previo rilascio di ricevuta e per un periodo di tempo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione, ad eccezione delle scritture cronologiche in uso, che non possono essere trattenute;
- ai sensi del comma 1, n. 5), dell'art. 32 richiedere agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie; alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.

Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte.

Le suddette richieste non possono essere rivolte:

- . all'Istituto centrale di statistica;
- . limitatamente alle attività finanziarie e creditizie, alle banche, alla società Poste Italiane S.p.a., agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, salvo il disposto dell'art. 32, comma 1, n. 7) del D.P.R. n. 600/73.

Ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 5) del D.P.R. n. 600/73 possono dunque essere richiesti agli intermediari finanziari dianzi indicati, le generalità dei soggetti terzi per conto dei quali essi hanno effettuato istituzionalmente pagamenti al contribuente ovvero curato riscossioni da parte del contribuente stesso, ma non anche dati, notizie e documenti concernenti i rapporti e le operazioni finanziari agli stessi riferiti; per queste ultime informazioni si applica la disciplina prevista dal n. 7) del comma 1 del medesimo art. 32, in tema di indagini finanziarie.

Per quanto concerne gli Ispettorati del lavoro, invece, la preclusione contenuta al punto 5) dell'art. 32, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 è da ritenersi non più operante per effetto delle disposizioni recate dal D.L. 29 marzo 1991, n. 103 – convertito con modificazioni dalla Legge 1° giugno 1991, n. 166 – e dal D.L. 15 gennaio 1993, n. 6, convertito con modificazioni dalla Legge 17 marzo 1993, n. 63, contenenti disposizioni in materia previdenziale;

- ai sensi del comma 1, n. 6), dell'art. 32, richiedere ed ottenere gratuitamente copie o estratti di atti e documenti, muniti dell'attestazione di conformità all'originale, depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori di registri immobiliari ed altri pubblici ufficiali;
- ai sensi del comma 1, n. 6 bis), dell'art. 32, richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste Italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;
- ai sensi del comma 1, n. 7), dell'art. 32, richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, alle banche, alla società Poste Italiane S.p.a., per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi.

Alle società fiduciarie di cui alla Legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati;

- ai sensi del comma 1, n. 8), dell'art. 32, richiedere alle società soggette all'imposta sul reddito, agli enti pubblici e privati diversi dalle società soggette alla stessa imposta nonché i trust che hanno/non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, alle società di armamento, alle società di fatto, alle società o associazioni costituite fra artisti e professionisti per l'esercizio in forma associata dell'arte o della professione prive di personalità giuridica e alle persone fisiche che esercitano imprese commerciali nonché arti e professioni, dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte, in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo; anche tale previsione è stata modificata ed ampliata rispetto alla previgente previsione per effetto del già citato comma 32 del D.L. n. 223/2006;
- ai sensi del comma 1, n. 8 bis), dell'art. 32, invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente ed a fornire i chiarimenti relativi;
- ai sensi del comma 1, n. 8 ter), dell'art. 32, richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

c. *Poteri di invito in tema di imposta sul valore aggiunto.*

Per effetto del combinato disposto degli artt. 51 e 63, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini dell'acquisizione di dati ed elementi utilizzabili in sede di accertamento dell'IVA, i militari del Corpo possono:

- ai sensi del comma 2, n. 2), dell'art. 51, invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti, per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione.

Tale facoltà può essere esercitata anche per acquisire elementi relativamente ai rapporti ed alle operazioni i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti nell'ambito della procedura delle indagini finanziarie, per la quale indicazioni di dettaglio sono riportate nella Parte V della presente istruzione;

- ai sensi della comma 2, n. 3), dell'art. 51, inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti dei loro clienti e fornitori;
- ai sensi del comma 2, n. 4), dell'art. 51, invitare qualsiasi soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute e a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse.

d. Poteri di richiesta in tema di imposta sul valore aggiunto.

Per effetto delle medesime disposizioni normative dianzi richiamate ed ai medesimi fini, inoltre, i militari del Corpo possono richiedere:

- ai sensi del comma 2, n. 5), dell'art. 51, agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie; alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio ed alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.

Anche per tale potestà valgono le esclusioni e le considerazioni già esposte formulate sub b, secondo alinea;

- ai sensi del comma 2, n. 6), dell'art. 51, richiedere ed ottenere gratuitamente copie o estratti di atti e documenti depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori di registri immobiliari ed altri pubblici ufficiali;
- ai sensi del comma 2, n. 6 bis), dell'art. 51, richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste Italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;
- ai sensi del comma 2, n. 7), dell'art. 51, richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, alle banche, alla società Poste Italiane S.p.a., per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi.

Alle società fiduciarie di cui alla Legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.

3. Disposizioni procedurali.

Gli inviti e le richieste devono essere necessariamente formulate mediante apposito atto scritto recante:

- le generalità e l'indirizzo del destinatario, l'intestazione dell'ufficio emittente e la sottoscrizione del suo titolare;
- l'oggetto della richiesta e/o invito, comprensivo della puntuale indicazione dei dati, delle notizie, delle informazioni, dei chiarimenti da fornire nonché degli atti, dei documenti, delle fatture, delle note, dei registri o delle scritture da esibire o trasmettere;
- il motivo della richiesta e/o dell'invito, mediante l'esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche alla base dell'iniziativa.

I presupposti di fatto si identificano, in linea di massima, con la stessa attività istruttoria da avviare o in corso di svolgimento, nonché con le esigenze conoscitive e ricognitive ad essa connesse, mentre la locuzione "ragioni giuridiche" si riferisce al fondamento normativo sul quale l'atto si basa; nel caso specifico si ritiene che tale condizione possa essere soddisfatta attraverso l'indicazione precisa delle norme che legittimano l'istanza.

Allorquando l'attività ispettiva debba o sia posta in essere o ai fini sia delle imposte sui redditi sia dell'IVA, ovvero quando, pur riguardando uno solo dei due tributi, possa condurre a risultanze anche per l'altro, è opportuno indicare le norme nello specifico utilizzate tanto del D.P.R. n. 600/73, quanto del D.P.R. n. 633/72;

- il termine per l'adempimento che non può essere inferiore a 15 giorni ad eccezione delle richieste di cui al n. 7) del comma 1 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 (in tema di imposte sui redditi) e n. 7) del comma 2 dell'art. 51 del D.P.R. n. 633/72 (in tema di IVA), per le quali il termine è di 30 giorni (prorogabile per ulteriori 20 giorni, su istanza dell'operatore finanziario sorretta da giustificati motivi, dal Comandante Regionale);
- la chiara esplicitazione delle sanzioni previste per il caso d'inadempimento di cui D.Lgs. n. 471/97, nonché degli altri effetti che si producono a seguito dell'inosservanza, ai sensi dell'art. 25 della Legge 18 febbraio 1999, n. 28, sostanzialmente ai fini delle successive fasi di accertamento e contenzioso.

Gli inviti e le richieste devono, altresì, essere regolarmente notificati ai destinatari con l'osservanza delle disposizioni dettate dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/73, per quanto concerne le imposte sui redditi, ovvero a mezzo raccomandata, con avviso di ricevimento, relativamente all'IVA.

Le informazioni ed i chiarimenti richiesti al contribuente invitato a comparire e le risposte da questi fornite debbono risultare da apposito processo verbale di operazioni compiute da sottoscrivere a cura dei verbalizzanti e dalla parte, che ha diritto ad averne un esemplare in originale.

Le copie e gli estratti dei documenti di cui si chiede la trasmissione o la consegna, devono essere corredate di attestazione di conformità da parte del contribuente, che dovrà, pertanto, formare oggetto di esplicita richiesta.

Nell'ipotesi in cui sia necessario ricorrere ad una delle potestà illustrate al precedente paragrafo 2., che sia prevista solo per imposte sui redditi o l'IVA, ai fini di altri tributi non contemplati espressamente dalla norma attributiva della potestà, occorrerà menzionare nelle richieste o negli inviti anche l'art 2, commi 1 e 4, del D. Lgs. n. 68/2001, che, come evidenziato nel precedente Capitolo 1, permette di utilizzare tutti i poteri indicati dai DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72 in maniera sostanzialmente indifferenziata per tutti i settori impositivi, di carattere sia erariale, sia locale.

4. I "controlli esplorativi".

Fra le disposizioni richiamate al paragrafo 2., alcune prevedono la possibilità di effettuare, principalmente mediante l'invio di questionari, "controlli esplorativi", finalizzati cioè ad acquisire

dati, elementi o notizie non già relativi a singole o più transazioni intercorse fra un certo contribuente ed il destinatario dalla richiesta, bensì riferiti al complesso dei rapporti economici intrattenuti da questo; rilevano in tal senso:

- l'art. 32, comma 1, n. 4) e n. 8) del D.P.R. n. 600/73, come modificati dal D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006, che prevedono la potestà di "inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati", nonché di "richiedere ai soggetti indicati nell'art. 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;
- l'art. 32, comma 1, n. 7), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/73, e l'art. 51, comma 2, n. 7) del D.P.R. n. 633/72, come modificati dall'art. 1, comma 404, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, Legge Finanziaria 2005, che contemplano il potere di richiedere "alle società fiduciarie di cui alla Legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58....specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati".

In tal caso, la portata della previsione appare più limitata rispetto a quella precedentemente richiamata, in quanto è comunque necessario basare la richiesta sulla preventiva ed esatta individuazione di singoli beni.

La possibilità di procedere a detti "controlli esplorativi", espressione di una chiara volontà legislativa di rendere sempre più agevole l'attività degli Organi di controllo in materia fiscale, volta ad individuare materia imponibile sottratta a tassazione, non può essere considerata di secondo piano, ma deve essere oggetto di una diffusa e sistematica valorizzazione, soprattutto allo scopo di acquisire dati ed elementi riferiti a transazioni fiscalmente rilevanti ovvero ad acquisizioni di elementi di conoscenza in ordine a beni e servizi espressivi di significativa capacità contributiva che non siano conoscibili attraverso le banche dati e/o gli applicativi informatici allo stato disponibili, utilizzabili tanto ai fini della pianificazione dell'attività ispettiva e/o della selezione dei soggetti da sottoporre a questa, quanto nell'ambito di singole verifiche o controlli fiscali.

5. Le conseguenze del mancato adempimento da parte del contribuente.

a. Previsioni sanzionatorie.

In caso di inottemperanza agli inviti e alle richieste da parte del destinatario, risulta applicabile la sanzione amministrativa di cui all'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97, che punisce con la sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro:

- l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria, anche se non richiesta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica e di accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o l'invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;
- la mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio degli stessi poteri o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;
- l'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

Qualora, invece, l'inottemperanza, totale o parziale, sia posta in essere in ordine a richieste inviate a banche, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, nonché alle Poste Italiane S.p.a., si

rende applicabile, per effetto del combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 471/97, la sanzione amministrativa da 2.065 a 20.658 euro.

Deve essere posto in adeguato risalto che, per effetto della esplicita previsione di cui all'art. 37, commi 29 e 30 del citato D.L. n. 223/2006, la stessa sanzione amministrativa dianzi indicata si applica anche nel caso di mancata restituzione dei questionari, restituzione di questi con risposte incomplete o non veritiere ovvero inottemperanza dell'invito a comparire, allorchando detti questionari o inviti vengano inoltrati dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di cui all'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 68/2001; in questo caso per la contestazione e l'irrogazione delle sanzioni si applicano le disposizioni generali in tema di sanzioni amministrative di cui alla Legge 24 novembre 1981, n. 689.

Tale previsione, costituisce quindi evidente conferma della possibilità di esercitare le suddette potestà ispettive anche per altri settori di interesse economico finanziario attribuiti alle missioni istituzionali della Guardia di Finanza.

b. Le conseguenze sul piano dell'accertamento.

Per effetto dell'art. 25 della Legge 18 febbraio 1999, n. 28, il caso di inadempienza agli inviti e richieste dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, anche della Guardia di Finanza, risulta sostanzialmente parificato, quanto agli effetti sul piano dell'accertamento e del successivo contenzioso, all'omessa esibizione di documentazione in occasione di accessi, ispezioni e verifiche; infatti, la citata disposizione ha:

- aggiunto due ulteriori commi all'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 in base ai quali, tra l'altro, le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti inoltrati a norma dei precedenti commi dello stesso art. 32, non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa;
- integrato l'art. 38 dello stesso D.P.R. n. 600/73, in tema di rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche, disponendo che qualora il contribuente non ottemperi agli inviti disposti ai sensi del precedente art. 32, comma 1, n. 2, 3 e 4, si applica la disciplina di cui al comma 4 del medesimo art. 38 relativo alla possibilità dell'Ufficio finanziario di procedere alla determinazione sintetica del reddito complessivo netto del contribuente, in base ad elementi di fatto certi ed in relazione al contenuto induttivo di questi;
- aggiunto la lett. d) bis al comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73, prevedendo che, anche in caso di inottemperanza agli inviti disposti ai sensi dell'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, dello stesso D.P.R. n. 600/73 o dell'art. 51, comma 2, nn. 3 e 4 del D.P.R. n. 633/72, l'Ufficio finanziario determina induttivamente il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza;
- integrato con un nuovo comma il citato art. 51 del D.P.R. n. 633/72, estendendo la sanzione di inutilizzabilità dei dati e dei documenti non trasmessi o non esibiti anche al caso di inottemperanza agli inviti di cui al comma 2, numeri 3 e 4, del medesimo articolo.

Due possono quindi essere le conseguenze diverse da quelle sanzionatorie dirette, in caso di inadempienze del genere indicato:

- l'inutilizzabilità dei dati, notizie o documenti di cui alla richiesta o all'invito, a favore del contribuente stesso, sia in sede di accertamento, sia in sede contenziosa; tuttavia questa specifica causa di inutilizzabilità, per espressa previsione normativa, viene meno se il contribuente deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri oggetto della richiesta o dell'invito dell'Organo di controllo, dichiarando contestualmente di non avere potuto adempiere a questi per causa a lui non imputabile;

- la possibilità dell'Ufficio di procedere ad accertamento induttivo, prescindendo del tutto dalle risultanze di bilancio e delle scritture contabili e ricostruendo il reddito anche sulla base di presunzioni semplicissime.

CAPITOLO 3

POTERI CONCERNENTI L'ESECUZIONE DI ATTIVITÀ ISPETTIVE PRESSO LA SEDE E/O IL DOMICILIO DEL CONTRIBUENTE

1. L'accesso.

a. *Normativa generale.*

L'accesso consiste nel potere riconosciuto ai militari del Corpo, ai sensi dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, nonché dell'art. 35 della L. n. 4/29, di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, in locali, anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività di impresa o di lavoro autonomo, al fine di eseguirvi le operazioni necessarie per porre in essere l'attività ispettiva; giuridicamente, può essere qualificato quale atto amministrativo avente natura autoritativa.

Per locale deve intendersi ogni spazio chiuso e delimitato rispetto al mondo esterno nella esclusiva disponibilità, anche temporanea, di un soggetto e sottratto al libero ingresso di altri individui; detta nozione viene normalmente intesa come comprensiva, ai fini che interessano in questa sede, non solo di immobili e relative pertinenze, ma anche di taluni beni mobili, quali, principalmente, autovetture, aeromobili e natanti, che, in quanto sottoposti all'esclusivo dominio di una persona e come tali sottratti alla libera disponibilità da parte di altri soggetti ed oggettivamente destinabili all'esercizio di attività lavorative, ove risultino funzionalmente collegati all'attività economica cui si riferisce l'attività ispettiva, possono essere sottoposti ad accesso.

Con la previsione dell'art. 12, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente lo Statuto dei diritti del Contribuente, il legislatore ha individuato quale presupposto generale legittimante il potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, la sussistenza di *effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo*; conseguentemente tale potere può essere esercitato solo previa adeguata valutazione della sua concreta utilità e, in via generale, quando sia richiesto, da un lato, dalla necessità di ricercare in modo efficace le prove di eventuali violazioni tributarie altrimenti non individuabili e, dall'altro, dall'opportunità di effettuare rilevamenti fisici ed operazioni di riscontro materiale o documentale non altrimenti eseguibili, se non presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività.

Tali esigenze ricorrono, di norma, allorché l'intervento ispettivo richieda:

- la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile, compresa quella accessibile per il tramite di apparecchiature informatiche;
- l'effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi esclusivamente presso la sede dell'attività ovvero in altri luoghi a questa riconducibili, come nel caso delle *"verificazioni dirette"* o delle *"altre rilevazioni"*.

I presupposti di fatto e le ragioni di diritto che inducono ad esercitare il potere di accesso e le finalità cui esso tende devono in ogni caso risultare, in forma chiara e sintetica, nel piano di verifica, da redigere prima dell'avvio dell'intervento in conformità delle disposizioni contenute nel Capitolo 1 della Parte III della presente istruzione, nonché nel foglio di servizio contenente il relativo ordine, da esibire al contribuente e nel verbale di verifica redatto il primo giorno delle operazioni, fermo restando il dovere di riservatezza dei militari operanti sulle attività già compiute in sede di preparazione della verifica per non compromettere i successivi sviluppi investigativi, nei termini che saranno in dettaglio esplicitati nel Capitolo 2 della Parte III.

Il comma 6 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, prevede che di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta

e le risposte ricevute; il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione ed il contribuente ha diritto ad averne copia.

La giurisprudenza di legittimità ha avuto occasione di affermare che il testo dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 impone un preventivo intervento di valutazione da parte dell'Autorità che dispone l'accesso; ancora secondo detta giurisprudenza, è necessario che l'ordine di procedere all'accesso venga sempre disposto per iscritto, essendo eccezionali le ipotesi in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali o comportamenti concludenti.

In questo generale contesto, è possibile individuare, in relazione alla diversa natura e destinazione dei luoghi interessati, distinte tipologie di accesso, per ognuna delle quali vengono di seguito fornite specifiche indicazioni, in ordine ai presupposti che ne legittimano l'esecuzione ed alle relative modalità attuative.

Prima di procedere in tal senso, è peraltro opportuno evidenziare, a fattor comune, che nel vigente ordinamento tributario nazionale manca una norma di carattere generale che autorizzi il preventivo avviso al contribuente circa l'attività ispettiva da esperire nei suoi riguardi; le istruzioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2001, n. 64/E, concernenti la possibilità di un "preavviso" di verifica da parte dei funzionari della stessa Agenzia nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni, non rappresentano una soluzione difforme da questa impostazione, in quanto le medesime istruzioni escludono il preavviso qualora sussistano esigenze di ricerca o di indagine e, comunque, lo sottopongono alla responsabile valutazione dei verificatori.

Per quanto precede, tutte le verifiche e i controlli fiscali e, quindi, tutti gli accessi, svolti dai reparti del Corpo devono, in ogni caso, essere posti in essere con cautele e modalità tali da assicurare la massima riservatezza nelle preventive fasi di programmazione e preparazione, nonché l'effetto "sorpresa" all'atto dell'avvio delle operazioni.

b. L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole.

L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole è consentito previo ordine, riportato nel foglio di servizio da esibire al contribuente, a firma:

- nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezioni, del Comandante del Gruppo di Sezioni;
- nei Nuclei pt strutturati su Sezioni e nei reparti territoriali, del Comandante di reparto.

I locali interessati da tale tipologia di accesso sono, in primo luogo, quelli destinati all'esercizio delle attività indicate, rispettivamente, negli artt. 2195 e 2135 c.c.

Poiché poi, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/72, sono considerate *attività commerciali* anche le attività dirette alla prestazione dei servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., purché *organizzate in forma di impresa*, il potere di accesso in argomento è esercitabile, nei termini anzidetti, anche ai locali destinati istituzionalmente all'esercizio di tali attività.

L'accesso, come in precedenza già accennato, deve essere dettato da effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo ed è finalizzato:

- all'esecuzione di ricerche, ispezioni documentali, verificazioni e di ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, delle imposte sui redditi, dell'IRAP e degli altri tributi le cui disposizioni normative richiama le potestà ispettive dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72;
- alla repressione dell'evasione e delle altre violazioni alle leggi finanziarie.

L'accesso, conformemente alla previsione dell'art. 12, comma 1, ultimo periodo della L. n. 212/2000, deve essere effettuato nell'orario di normale apertura delle aziende e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività ed alle relazioni commerciali o professionali; se l'attività dell'impresa si protrae o si svolge

normalmente in ore serali o notturne, potrà essere valutata l'opportunità di effettuare l'accesso in detti orari (è il caso di teatri, discoteche, night club, altri locali notturni, ecc.).

In casi eccezionali ed urgenti, che devono essere adeguatamente documentati e fatti risultare nel processo verbale di verifica del primo giorno di intervento, l'accesso può avvenire anche in orari diversi da quelli indicati.

Se, effettuato un accesso, il contribuente esibisca una dichiarazione attestante la conservazione di scritture contabili presso terzi, ex art. 52, comma 10, del D.P.R. n. 633/72, i verificatori non necessitano di alcuna specifica autorizzazione per accedere presso lo studio professionale; in questo caso, peraltro, l'attività presso lo studio professionale deve limitarsi alla sola acquisizione di documenti di pertinenza del soggetto sottoposto ad attività ispettiva, senza alcuna possibilità di procedere a ricerche e deve essere ritualmente formalizzata in un apposito processo verbale di ritiro documenti.

Per quanto concerne il tema, già accennato sub a., relativo alla estensibilità delle operazioni di accesso anche ad altri spazi funzionalmente collegati ai locali che siano oggetto, in via principale, delle operazioni medesime, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione n. 10489 del 24 febbraio 2003, con cui è stata affermata la legittimità delle operazioni di accesso, autorizzate sulla base del solo provvedimento emesso dall'Amministrazione, estese all'autovettura condotta dall'amministratore della società sottoposta ad ispezione, sostanzialmente sul presupposto che l'uso dell'automobile da parte di chi ricopre le cariche di vertice nell'ambito dell'azienda, rende il mezzo riferibile all'attività d'impresa, ritenendo conseguentemente legittimo l'utilizzo ai fini dell'accertamento della documentazione extracontabile rinvenuta nell'auto medesima, come se la documentazione fosse stata rinvenuta all'interno di un automezzo della società.

Di contro, la stessa Corte di Cassazione ha precedentemente escluso la possibilità di utilizzare ai fini dell'accertamento documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un semplice dipendente della società oggetto dell'attività ispettiva, in assenza di specifica autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria e pure nel caso in cui detta documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente.

Infine, è da evidenziare che la norma, a differenza di quanto previsto per i locali indicati nel successivo sottoparagrafo c., non richiede che l'accesso vada effettuato necessariamente alla presenza del titolare dell'attività o del rappresentate legale dell'attività; ove questi non siano presenti, l'accesso sarà comunque intrapreso, con l'assistenza della persona, che sia incaricata delle operazioni tipiche dell'attività esercitata, presente sul posto, ferma restando la possibilità del titolare o del rappresentate legale di incaricare al riguardo qualsiasi altro soggetto.

c. L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività professionali.

L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività professionali richiede gli stessi presupposti e le stesse autorizzazioni già indicati al precedente sottoparagrafo b. ed è attuato per il perseguimento delle medesime finalità ivi illustrate; i locali in argomento sono, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 633/72, quelli destinati dalle persone fisiche, dalle società semplici o da associazioni non riconosciute costituite tra persone fisiche, all'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo, ovvero all'esercizio in forma associata delle attività stesse.

Peraltro, l'accesso in tali locali va eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, costituendo detta presenza requisito di legittimità degli atti conseguenti.

Al riguardo, le norme in esame non si esprimono circa le concrete modalità con cui i verificatori devono assicurarsi della presenza del professionista al momento dell'accesso; per quanto si è in precedenza accennato, mancando nel vigente ordinamento una norma che autorizzi il preventivo avviso dei contribuenti, relativamente all'attività ispettiva da eseguire nei loro confronti, il professionista non può in alcun modo essere informato o preliminarmente attivato.

D'altra parte, qualora all'atto dell'accesso il titolare sia assente per qualsiasi ragione ed in mancanza di un suo delegato, i verificatori non possono intervenire d'autorità, né richiedere l'assistenza di terzi; il soggetto eventualmente presente nello studio è pienamente legittimato ad opporsi sia all'accesso stesso, sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili.

In questi casi, che devono essere possibilmente evitati, assumendo, in fase preparatoria, tutte le iniziative utili ad assicurarsi della presenza del titolare dello studio o di un soggetto da questo delegabile, i verificatori devono, di norma:

- chiedere al soggetto presente presso lo studio di contattare tempestivamente il titolare e farsi rilasciare, ove necessario, la delega prevista, possibilmente via fax o via posta elettronica;
- in caso di irreperibilità del titolare, adottare ogni opportuna cautela per impedire che, durante l'attesa, possano essere perpetrati tentativi di distruzione od occultamento della documentazione utile ai fini della verifica; a tale scopo, ove l'assenza si protragga oltre il normale orario di lavoro, deve essere assicurata la continuità dell'azione amministrativa fino al momento in cui sarà possibile l'accesso, anche disponendo l'effettuazione di apposita sorveglianza esterna;
- evitare in ogni caso, una volta manifestate a terzi le qualifiche dei verificatori e le finalità dell'intervento, di rinviare ad altro momento l'intervento stesso.

Nei casi di maggiore criticità e dove appaia evidente un atteggiamento ostruzionistico o comunque volto ad intralciare l'attività ispettiva da intraprendere, i verificatori faranno ripetutamente presente i principi generali di collaborazione e buona fede tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sanciti dall'art. 10 della legge n. 212/2000, ed inviteranno, anche con chiare e specifiche formalizzazioni in atti, i soggetti presenti sul posto ovvero interpellati, a porre in essere ogni utile iniziativa finalizzata a consentire l'equilibrato ed armonico sviluppo delle operazioni.

Peraltro, poiché le norme in esame richiedono la mera presenza, non è necessaria un'attività di collaborazione o di disponibilità del titolare dello studio o suo delegato, essendo irrilevante un suo atteggiamento passivo o finanche ostruzionistico.

La suddetta delega potrà essere rilasciata dal titolare dello studio anche via fax, tramite posta elettronica ovvero verbalmente o telefonicamente; tali circostanze dovranno risultare nel verbale di verifica redatto.

Il contenuto della delega non può peraltro ridursi ad una mera rappresentanza formale in atti, ma deve consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso; solo un atto avente tali caratteristiche abilita, infatti, il delegato anche all'eventuale opposizione del segreto professionale, per le ipotesi previste dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/72.

L'accesso può essere effettuato in qualunque ora di apertura dei locali all'interno dei quali si esercita l'attività professionale o artistica.

Particolari problematiche possono presentarsi nel caso in cui più professionisti esercitino disgiuntamente la loro attività in diversi locali del medesimo appartamento; in questa circostanza, ciascun professionista ha diritto ad essere presente all'atto dell'accesso nei singoli locali ove è custodita documentazione attinente alla sua attività.

Ove l'attività ispettiva riguardi un singolo professionista dello studio associato, i verificatori sono tenuti ad individuare preliminarmente i locali di esclusiva pertinenza del soggetto da verificare nei quali dovrà essere operato l'accesso nei termini dianzi specificati, restando in ogni caso preclusa la facoltà di accedere nei locali posti nell'esclusiva disponibilità di altri professionisti, nei quali l'ingresso e la permanenza dei militari incaricati dell'ispezione potranno essere consentiti solo sulla base di distinto e specifico ordine d'accesso.

Nel caso di locali d'uso comune, si ritiene sufficiente la presenza del contitolare nei cui confronti è stata disposta l'ispezione.

d. L'accesso presso i locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione.

L'accesso in locali adibiti, oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, *anche* ad abitazione, è consentito ai fini dell'IVA, dall'art. 52, comma 1, penultimo periodo del D.P.R. n. 633/72 e, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica territorialmente competente, oltre che sulla base di apposito ordine di accesso dei soggetti individuati al precedente sottoparagrafo b. e per le medesime finalità ivi esposte.

La particolarità di detta tipologia di accesso rende necessario che le relative operazioni siano formalmente documentate in un apposito processo verbale di accesso, autonomo e distinto rispetto a quello di verifica relativo al primo giorno di intervento.

Per *locali che siano adibiti anche ad abitazione* devono intendersi quelli ove sia contestualmente individuata la sede di esercizio dell'attività commerciale, agricola o professionale e l'abitazione privata.

Quest'ultimo concetto deve essere inteso, ai fini che rilevano in questa sede, nel senso di centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile; in altri termini, si può parlare di abitazione ai fini della disciplina in argomento, in caso di effettiva destinazione di un certo luogo allo svolgimento di attività rientranti nella sfera privata ed intima della persona e della propria famiglia.

Tale particolare tutela dell'abitazione privata deve intendersi riconosciuta solo qualora la destinazione a tale funzione dei luoghi interessati dall'accesso sia effettiva ed attuale e non rappresenti il risultato di una astratta progettualità o, a maggior ragione, di una dolosa qualificazione; è quindi necessario l'effettivo utilizzo di un locale a tale specifica finalità, non essendo sufficiente la semplice dichiarazione del titolare di usarlo a tale scopo o, peggio, la mendace qualificazione.

Inoltre, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica si profila necessaria quando nello stesso locale, contestualmente, un soggetto abita ed esercita la propria attività, mentre non occorre per accedere, ad esempio, in uno stabilimento industriale, anche se alcuni locali di esso sono adibiti ad abitazione del proprietario, del direttore o del custode; la citata autorizzazione sarà richiesta solo quando si intenda entrare specificamente in quei locali adibiti ad abitazione, ancorché, come detto, siano all'interno dello stabilimento.

Da evidenziare che la giurisprudenza di legittimità ha affermato che l'uso promiscuo dei locali si verifica non solo nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta la agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale o professionale nei locali abitativi e, quindi, sia possibile averli sottomano per ogni evenienza e, nel contempo, però, detenerli in stanze abitualmente destinate al sonno o ai pasti.

Deve, a tale riguardo, conclusivamente ribadirsi che, secondo costante giurisprudenza, non è sufficiente per qualificare *abitazione* un locale la dichiarazione del soggetto sottoposto a verifica di utilizzare lo stesso come tale ovvero la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile, ma occorre che sia comprovato l'utilizzo a tale specifica finalità.

L'accesso presso i locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione può essere effettuato in qualunque orario di apertura dell'attività.

e. L'accesso presso i locali diversi da quelli in precedenza menzionati.

Il potere di accesso in locali diversi da quelli di cui ai precedenti sottoparagrafi è preso in considerazione dall'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, estendibile anche alle imposte dirette per effetto del generale richiamo contenuto a tale articolo nell'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73; in particolare, la norma concerne:

- i locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze;
- gli automezzi non adibiti all'esercizio di una attività agricola, commerciale, artistica o professionale o comunque che non risultino funzionalmente collegate a queste attività;
- i locali permanentemente e completamente adibiti all'esercizio di attività diverse dalle precedenti, tra cui quelle di carattere non commerciale, proprie dei cosiddetti enti *non profit*, delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dei circoli associativi di carattere privato.

L'accesso in detti locali può avvenire esclusivamente al verificarsi di tre condizioni:

- la prima, di carattere formale, consistente nella preventiva autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica competente per territorio, da esibire al soggetto titolare dei locali ove le operazioni di accesso devono essere eseguite;
- la seconda, di natura sostanziale, da sottoporre al vaglio della predetta Autorità Giudiziaria all'atto della richiesta di rilascio dell'autorizzazione, consistente nella sussistenza di *gravi indizi di violazioni* alle norme tributarie, che dovranno essere adeguatamente esposti al magistrato interessato; al riguardo, appare utile evidenziare che la gravità richiesta dalla norma attiene agli *indizi* e non già alla misura dell'evasione;
- la terza, anch'essa di natura sostanziale e da sottoporre parimenti al vaglio della stessa Autorità Giudiziaria, implica un giudizio prospettico sulla probabilità che nei locali presso i quali si intende accedere si possano reperire libri, registri, documenti scritture ed altre prove delle violazioni.

Fra il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che autorizza l'accesso in locali adibiti sia ad abitazione sia ad attività economiche e quello che legittima l'accesso in luoghi destinati a soli fini abitativi, ricorrono significative differenze; in particolare mentre il primo si configura quale atto dovuto in quanto, pur essendo necessario sul piano del rispetto della sequenza procedimentale disposta dalla legge, assolve ad una funzione, soltanto formale, di controllo della sussistenza dei presupposti di legittimità richiesti dalla legge stessa, per cui non appare necessaria altra motivazione oltre a quella che dà atto della coincidenza fra domicilio privato e luogo di svolgimento dell'attività, il secondo è un atto tipicamente discrezionale, che si risolve in un controllo giudiziario di carattere sostanziale, giacché la legge riconosce all'Autorità Giudiziaria ordinaria il potere di valutare l'esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'Organo richiedente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano o meno gravi.

Di conseguenza, attesa questa funzione, la relativa richiesta deve essere formulata evidenziando con chiarezza e completezza gli elementi che, sulla base della documentata attività investigativa previamente compiuta, possano integrare i requisiti richiesti dalla norma per l'esercizio del particolare potere.

La giurisprudenza di legittimità ha posto in risalto la necessità che il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria sia motivato, pur riconoscendo che detta motivazione possa esaurirsi anche in espressioni sintetiche di significato implicito ovvero risolversi nel semplice richiamo alla nota dell'Organo di controllo che faccia riferimento agli indizi di violazioni.

Alla particolare tipologia di accesso in esame, è possibile ricorrere anche quando sia necessario intraprendere un'attività di ricerca e di acquisizione di elementi istruttori nei

confronti di soggetti che non sono percettori né di redditi d'impresa, né di lavoro autonomo, in quanto il rinvio disposto dall'art. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, all'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 (quest'ultimo effettivamente riferibile ai soli esercenti attività di impresa, artisti e professionisti), riguarda esclusivamente le modalità di esercizio della suddetta facoltà di accesso e non l'individuazione dei potenziali soggetti passivi; a conferma di questa impostazione, si evidenzia che il citato art. 32 del D.P.R. n. 600/73 è inserito nel Titolo IV – Accertamento e controlli – del medesimo decreto, il quale si apre con una norma (l'art. 31) che espressamente si riferisce al controllo delle dichiarazioni di tutti i contribuenti, senza esclusione alcuna.

Relativamente ai rapporti fra l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica relativa all'accesso presso abitazioni e quella attinente a locali promiscuamente destinati all'attività e all'abitazione, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità i due provvedimenti non sarebbero tra loro "sostituibili", nel senso che, una volta riscontrata la mancanza del presupposto dei "gravi indizi" e quindi l'illegittimità del primo tipo di autorizzazione, quest'ultima non può essere di per sé stessa utilizzata quale valido provvedimento autorizzativo per l'accesso in locali ad uso promiscuo.

Quanto agli elementi che possono ritenersi idonei a supportare la sussistenza dei gravi indizi di violazione, si evidenzia che le Sezioni Unite della stessa Cassazione, con la sentenza n. 16424 del 17 ottobre 2002, hanno definitivamente affermato l'illegittimità dell'autorizzazione all'accesso dell'Autorità Giudiziaria emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, precisando in questo contesto, tra l'altro, che:

- la notizia, verbale o scritta, di fonte non individuata e non individuabile non può essere considerata un indizio, neanche quando indichi articolate e dettagliate circostanze potenzialmente riferibili al contribuente segnalato, tale da poter fondare un consistente sospetto;
- in quest'ultimo caso, la segnalazione anonima dettagliata e circoscritta può solo essere valutata dagli Organi di controllo fiscale ai fini dell'esercizio degli ordinari poteri ispettivi, anche tramite accesso nei luoghi in cui si svolge l'attività tassabile, per cui non è necessaria la ricorrenza di gravi indizi; in quest'ultima eventualità, ove gli atti ispettivi conducano all'acquisizione di indizi, vale a dire alla cognizione di circostanze di fatto astrattamente idonee a convertire la mera ipotesi di evasione fiscale in un apprezzamento della possibilità del verificarsi di essa, si determina la facoltà di procedere all'accesso domiciliare, sempre che il Procuratore della Repubblica reputi gravi gli indizi medesimi;
- in altri termini, l'accesso all'abitazione non può essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo d'indagine e di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, dotati di semplice valore indiziario.

La citata sentenza risulta anche di particolare interesse in quanto si è espressa a proposito della natura giuridica del provvedimento dell'Autorità Giudiziaria, considerata quale provvedimento amministrativo, inserito nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo, suscettibile di sindacato giurisdizionale soltanto nella sede in cui si controverte della pretesa tributaria a cui lo stesso è funzionalmente collegato, nel cui contesto il giudice tributario ha il potere–dovere, oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo della motivazione (sia pure, come dinanzi accennato, concisa, o *per relationem* mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente) relativa alla sussistenza di gravi indizi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che questo deve fare riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria.

Per quanto concerne la necessità di disporre dell'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria in presenza di gravi indizi di violazione ai fini dell'accesso in locali di pertinenza di enti non commerciali, associazioni e circoli privati, Onlus e simili, si rinvia al Capitolo 8 della Parte IV della presente circolare.

Su un piano generale, si stima utile segnalare la sentenza della Cassazione n. 18337 del 30 maggio 2007, con cui la Corte ha ritenuto che non è necessaria l'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria al fine di accedere ad un locale adibito unicamente all'esercizio dell'attività di un soggetto passivo IVA, che sia nella sua piena ed esclusiva disponibilità ed al quale si acceda soltanto attraverso altro locale adibito ad abitazione di un terzo, il quale abbia prestato il suo consenso.

f. *L'accesso presso Organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria.*

Ai sensi dell'art. 33, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, a tale tipologia di accesso può farsi ricorso quando si renda necessario rilevare direttamente dati e notizie presso i soggetti di cui all'art. 32, comma 1, n. 5), del D.P.R. n. 600/73 ovvero presso aziende ed istituti di credito ed Amministrazione postale che non abbiano dato seguito alle richieste formulate ai sensi del n. 7) del comma 1 dello stesso art. 32.

Nei riguardi di Organi e Amministrazioni dello Stato, tenuto conto delle funzioni pubbliche da questi esercitate e della evidente opportunità di ricercare, pur nel rispetto delle disposizioni normative, ogni forma di collaborazione possibile, la particolare potestà ispettiva in esame dovrà essere esercitata a ragion veduta e dopo un approfondito esame della situazione.

Nei casi in cui l'accesso si renda necessario, appare opportuno che la procedura in concreto adottata, fatte ovviamente salve eventuali diverse emergenze proprie del caso concreto, si sviluppi nell'osservanza dei seguenti adempimenti:

- formale attestazione resa al responsabile intervenuto, mediante indicazione a verbale, dei dati e delle notizie per il cui rilevamento diretto è stato disposto l'accesso;
- formale reiterazione della richiesta, nel caso in cui i dati e le notizie forniti risultino non esaustivi rispetto all'originaria istanza ovvero questa non risulti evasa;
- autonoma individuazione dei dati e delle notizie e dei relativi documenti da parte dei verificatori, solo nel caso in cui il responsabile dell'ente si rifiuti di fornire quanto richiesto, ovvero in caso di certezza o fondato sospetto che la richiesta sia stata dolosamente evasa solo in parte;
- rendicontazione dettagliata di tutta l'attività svolta e delle diverse emergenze verificatesi, nell'ambito di un apposito p.v. di accesso.

A questa tipologia di accesso può essere ricondotta anche quella, prevista nella seconda parte del comma 2 del citato art. 33, finalizzata esclusivamente alla rilevazione diretta dei dati e delle notizie relative ai conti intrattenuti con i contribuenti, la cui copia sia già stata richiesta a norma del n. 7) degli artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72, consentita solo su ordine del Comandante Regionale; si tratta di una potestà ispettiva che si inserisce, quale misura eventuale, nell'ambito della procedura di indagini finanziarie, per i cui aspetti di dettaglio si rinvia alla Parte V della presente circolare.

2. La ricerca.

a. *Note introduttive.*

L'accesso ha tra le sue principali finalità l'acquisizione della documentazione, sia di natura contabile che extracontabile, sulla quale espletare gli approfondimenti necessari per lo svolgimento dell'attività ispettiva; tale acquisizione può avvenire o attraverso la spontanea esibizione da parte del contribuente ovvero tramite attività svolte personalmente dai verificatori, volte al materiale reperimento della stessa.

Un compiuto esame di queste ultime attività, richiede una preliminare esposizione dei termini in cui il contribuente è tenuto ad esibire la documentazione e delle conseguenze in caso di inottemperanza.

b. L'esibizione e la consegna della documentazione da parte del contribuente ispezionato.

Eseguito l'accesso, il contribuente sottoposto ad attività ispettiva deve essere invitato ad esibire tutti i libri, registri, scritture e documenti attinenti all'attività esercitata; tale adempimento, sul piano generale – sistematico, è da ritenersi connesso alla impostazione del vigente ordinamento tributario che, relativamente ai redditi per i quali è prevista la tenuta di scritture contabili, richiede che la relativa determinazione sia effettuata, anche in sede ispettiva ed ai fini dell'accertamento, con riferimento alla risultanze riportate nelle scritture stesse, dalle quali è consentito discostarsi solo ove ricorrano particolari condizioni normativamente previste, che saranno diffusamente esaminate nella Parte IV della presente istruzione, relativa alle metodologie di controllo.

Altro aspetto da tenere presente in questo contesto, anche ai fini di una compiuta valutazione degli effetti che, nel quadro dell'attività ispettiva, possono prodursi in caso di mancata esibizione o sottrazione all'ispezione della documentazione, è che la tendenziale preferenza che l'ordinamento tributario riserva alle risultanze delle scritture contabili rileva a favore del contribuente, nel senso che, proprio grazie a dette risultanze, il contribuente stesso può fornire la prova dei fatti gestionali ivi attestati, superabile dagli Organi di controllo solo ove essi dimostrino, nei termini che saranno ampiamente approfonditi nella citata Parte IV, che le medesime risultanze e quanto, sulla base di queste, sia stato riportato in dichiarazione, sia falso, inesatto o incompleto.

L'esibizione della documentazione da parte del contribuente in occasione dell'effettuazione di attività ispettive nei suoi confronti, è, quindi, un adempimento richiesto nell'interesse del contribuente stesso.

Ciò spiega, tra l'altro, le conseguenze normativamente previste per il caso di mancata o parziale esibizione, così come in tutte le altre ipotesi di opposizione all'ispezione, che possono essere particolarmente gravi, determinando, oltre all'applicabilità di specifiche sanzioni amministrative, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla ricostruzione della base imponibile con metodi diversi da quello, previsto quale regola generale dall'ordinamento tributario, basato sulle risultanze delle scritture contabili, nonché preclusioni a carico del contribuente circa termini e modalità con cui difendere la propria posizione in sede contenziosa.

In dettaglio, tali conseguenze sono così disciplinate:

- secondo il disposto dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/72, applicabile anche in materia di imposte sui redditi, per effetto del rinvio operato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, i libri, i registri, le scritture ed i documenti di cui viene rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa; per rifiuto di esibizione si intendono anche le dichiarazioni di non possedere libri, registri, documenti e scritture e/o la sottrazione degli stessi al controllo;
- ai sensi del comma 10 dello stesso art. 52, se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti, deve essere esibita una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso; se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del comma 5, dianzi richiamate;
- il rifiuto di esibizione o comunque l'impedimento all'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge o dei quali risulta l'esistenza, determina l'applicabilità delle sanzioni previste dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 471/97;
- a norma dell'art. 39, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 55, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, se il contribuente titolare di redditi d'impresa non abbia tenuto, rifiuti di esibire una o più delle scritture contabili indicate nell'art. 14 del D.P.R. n. 600/73 e

nell'art. 55 del D.P.R. n. 633/72, ovvero le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore, l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito d'impresa in via induttiva nei modi e nei termini previsti dall'art. 39 del D.P.R. n. 600/73 e può procedere all'accertamento induttivo dell'IVA nei modi e nei termini previsti dal citato art. 55 del D.P.R. n. 633/72.

A tal riguardo, si precisa che, a norma del comma 3 del citato art. 39, le disposizioni di cui sopra sono applicabili anche ai redditi delle imprese minori ed a quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili indicate, rispettivamente, negli artt. 18 e 19 del D.P.R. n. 600/73.

In relazione al quadro normativo dianzi richiamato, occorre stabilire se lo stesso riguardi o meno anche la documentazione cosiddetta "extracontabile" che, pur non rientrando tecnicamente nella categoria dei "libri, registri e scritture obbligatorie", risulta comunque riconducibile al disposto dell'art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, in cui è previsto che, per ciascun affare, devono essere ordinatamente conservati, fino allo stesso termine indicato nel precedente comma per le scritture contabili obbligatorie – vale a dire, fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie e fatto salvo il disposto dell'art. 2457 dello stesso c.c. (ora art. 2496) – gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

Al riguardo, tenuto conto che:

- l'esibizione agli Organi di controllo dei documenti in parola può considerarsi materialmente esigibile solo in quanto detti documenti siano effettivamente stati posti in essere dal contribuente, in via autonoma, nell'ambito della propria attività e siano oggetto di una esplicita richiesta da parte dei verificatori, sulla base di specifiche esigenze conoscitive di questi adeguatamente rappresentate al contribuente stesso;
- secondo l'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali in cui si esercita l'attività, ivi compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie,

si ritiene che le conseguenze previste dalle norme che si sono dianzi richiamate si producono, con riferimento alla predetta documentazione extracontabile, ove effettivamente esistente, solo in caso di rifiuto di esibizione a fronte di specifica richiesta.

Ancora con riferimento alle suddette conseguenze, il prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità tende a non ritenerle operanti per i documenti la cui tardiva esibizione non derivi da un espresso rifiuto, bensì da una situazione di temporanea indisponibilità degli stessi per forza maggiore od altra causa non imputabile al contribuente oppure imputabile a sua mera colpa, come nel caso di successiva esibizione di documenti smarriti per negligente custodia o non tempestivamente rintracciati a motivo dell'imperizia o della distrazione nella loro archiviazione.

Al riguardo, è da evidenziare, altresì, che, secondo la sentenza della Corte di Cassazione n. 9127 del 1° febbraio 2006, le conseguenze in argomento si producono solo quando si sia in presenza di una specifica richiesta da parte dell'Amministrazione e di un rifiuto o di occultamento da parte del contribuente, il quale, perciò, resta libero di depositare in sede giudiziaria i documenti che non abbia esibito ai verificatori perché questi non li hanno esplicitamente richiesti.

Alla luce di quanto esposto, all'atto dell'accesso è necessario che i verificatori:

- avanzino al soggetto controllato o al suo rappresentante esplicita richiesta, da formalizzare adeguatamente nel processo verbale compilato, di esibizione dei documenti contabili obbligatoriamente detenuti ed eventualmente, in relazione a specifiche esigenze ispettive maturate sulla base degli elementi già in possesso dei verificatori stessi, di particolari documenti extracontabili, rappresentando formalmente le

conseguenze, sia sanzionatorie che di altro genere, in caso di rifiuto di esibizione, falsa dichiarazione di non possesso, occultamento o comunque di sottrazione all'ispezione;

- diano precisa e dettagliata contezza, nell'ambito del processo verbale, del rifiuto, della dichiarazione di non possedere quanto richiesto, dell'occultamento o della sottrazione, ponendo particolare attenzione e scrupolo a che detti comportamenti siano chiaramente riferibili a singoli documenti o scritture e provengano da un soggetto legittimato, da identificarsi tendenzialmente nel contribuente sottoposto a controllo o nel suo rappresentante.

Va in questa sede evidenziato, rinviando le indicazioni di dettaglio, sul punto, alla successiva Parte III, che l'art. 7, comma 4 ter, del D.L. n. 357/94, convertito dalla L. n. 489/94, come modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2008, dall'art. 1, comma 161, della L. n. 244/2007, stabilisce che, a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti, da oltre tre mesi, i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorché anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

c. L'effettuazione delle ricerche.

A prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno compiutamente adempiuto all'obbligo di esibizione e consegna della documentazione nei termini dianzi esposti, i verificatori potranno comunque procedere all'effettuazione delle ricerche, secondo la specifica potestà prevista dagli artt. 52 del D.P.R. n. 633/72 e 33 del D.P.R. n. 600/73, oltre che dall'art. 35 della L. n. 4/29; pure tale fase è connotata da una pregnante natura autoritativa ed esecutiva, che ne consente l'effettuazione anche contro l'opposizione del soggetto controllato e pure nel caso in cui lo stesso sostenga di avere esibito tutti i documenti richiesti.

Sebbene il ricorso al concreto esercizio di detta facoltà sia da ritenersi rimesso all'autonomia tecnica dei verificatori, sulla base degli obiettivi concreti dell'attività ispettiva, come maturati a seguito delle risultanze acquisite dalla pregressa attività di *intelligence* nonché da quella preparatoria, le funzioni di polizia economico – finanziaria attribuite al Corpo implicano che alle ricerche si debba procedere ogni qual volta risulti in concreto possibile e, tendenzialmente, in ogni caso di esecuzione di verifiche.

In sede di materiale esecuzione, i verificatori devono inoltre adottare ogni accorgimento utile al fine di assicurare che le operazioni di ricerca si svolgano con carattere di completezza ed esaustività ed evitare situazioni dalle quali possa derivare, per diverse ragioni, la mancata acquisizione all'istruttoria di documenti che avrebbero potuto rivelarsi utili per una più corretta ricostruzione della posizione fiscale del contribuente; ferma restando, pertanto, la necessità di assicurare l'“effetto sorpresa”, occorre evitare che i diversi soggetti presenti nei locali interessati all'accesso possano sottrarre od occultare documenti di varia natura.

Le relative operazioni interessano, di norma, tutti i locali nella disponibilità dell'azienda o dello studio, nonché, in caso di accesso domiciliare, tutti i locali rientranti nella disponibilità del soggetto, quali risultanti in base al contratto di locazione ovvero all'estensione del diritto di proprietà, di altro diritto reale di godimento o del semplice possesso; per le imprese di più rilevanti dimensioni, le ricerche possono generalmente essere limitate agli uffici amministrativi, contabili e fiscali, nonché a quelli in uso ai soggetti che esercitano funzioni decisionali.

Se nel corso delle ricerche stesse vengono individuati locali di pertinenza o attigui a quelli inizialmente individuati, risultanti nella disponibilità dell'azienda o del lavoratore autonomo, non pare necessaria l'emissione di un nuovo provvedimento autorizzativo, soprattutto nei casi in cui quest'ultimo utilizzi espressamente formule tali da comprendere situazioni di

questo genere, quale, ad esempio, quella per cui l'accesso può riguardare anche "ogni altro locale risultante in disponibilità del soggetto controllato".

Ciò non vale per quei locali che sono per legge tutelati da particolari garanzie e per i quali sono necessarie formali autorizzazioni, ad esempio, dell'Autorità Giudiziaria; ove, in seguito all'accesso, venissero individuati locali diversi da quelli espressamente contemplati dall'originario provvedimento, appare necessario che i verificatori ottengano un'ulteriore, specifica autorizzazione.

Per altro verso, le ricerche possono essere estese anche sugli autoveicoli e natanti dell'impresa verificata e su quelli adibiti al trasporto di merci per conto terzi ovvero adibiti per l'uso del personale dipendente, nonché su quelli che, sulla base delle circostanze di fatto riscontrate in sede di accesso e da far risultare adeguatamente in atti, risultino comunque funzionalmente collegati all'attività economica esercitata.

d. *Il reperimento di documentazione relativa a soggetti o attività diversi.*

È possibile che, nel corso della ricerche effettuate presso la sede o il domicilio di un certo contribuente, vengano rinvenuti libri, registri, scritture ed altri documenti, ivi compresa documentazione extracontabile, relativi ad altre attività riconducibili allo stesso soggetto nei cui riguardi viene svolto l'accesso, ovvero ad altre attività riconducibili a terzi.

Per entrambe le suddette ipotesi, la giurisprudenza di legittimità riconosce che è consentito acquisire la documentazione relativa all'attività o al contribuente diversi da quelli cui si riferiscono i provvedimenti che autorizzano l'accesso, ferma restando, per l'eventualità in cui si intenda sottoporre ad ispezione detta documentazione, il formale e distinto avvio di una autonoma attività ispettiva nei riguardi della attività o del soggetto cui la stessa è riconducibile.

e. *Ricerca e acquisizione di documenti contenuti in supporti informatici.*

Per i soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici ed informatici, le operazioni di ricerca devono essere orientate, quale regola generale e fatte salve le valutazioni degli operanti in relazione agli obiettivi dell'intervento, alle risultanze in possesso degli stessi ed alle altre circostanze concrete, fra cui la tipologia, le caratteristiche e le dimensioni dell'attività sottoposta ad ispezione, anche all'acquisizione, mediante l'intervento di personale qualificato:

- dei supporti informatici (*floppy-disk, cd, dvd, hard-disk* esterni, *chiavi usb*, ecc.);
- dei dati presenti nell'*hard-disk* dell'elaboratore, mediante trasferimento su altro supporto informativo esterno (cosiddetto *back-up*).

Al riguardo, il comma 9 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, valevole, per quanto si è più volte detto, anche ai fini delle imposte sui redditi, prevede che, in deroga alle disposizioni del comma 7 – che contempla limitazioni, meglio descritte al Capitolo 2 della Parte III della presente istruzione, al ritiro di documenti e scritture – gli operatori dell'Amministrazione che procedono all'accesso nei locali dei soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

Nel sancire il divieto di eseguire operazioni direttamente sugli apparati in uso al contribuente in assenza di un suo espresso consenso, la disposizione consente ai verificatori di procedere all'elaborazione dei dati ivi contenuti successivamente, al di fuori dei locali del contribuente, con ciò attribuendo agli stessi, evidentemente, anche la facoltà di adottare quegli accorgimenti necessari a tale scopo.

Conseguentemente, come dianzi accennato, è possibile riversare, ove necessario, i dati presenti nell'*hard-disk* dell'elaboratore su supporti appositamente predisposti, ai fini della successiva elaborazione, nonché ricercare ed acquisire quelli contenenti copie c.d. "di sicurezza" dei dati effettuate nei giorni antecedenti all'intervento – al fine di individuare, ove

possibile, quelli eventualmente cancellati dal sistema nel momento dell'accesso – e stampare i dati ritenuti maggiormente interessanti, con apposizione della firma dei verificatori stessi e del contribuente, oltre che della data della stampa.

Tutte le operazioni dianzi indicate, devono essere di norma poste in essere con l'assistenza di personale specializzato dipendente dal soggetto ispezionato.

Per altro verso, in genere:

- le procedure dianzi accennate si rendono necessarie non tanto relativamente ai dati di natura contabile, quanto, piuttosto, per quelli di carattere extracontabile ovvero sviluppati dal contribuente per finalità di controllo gestionale ovvero per altre esigenze interne che, però, possono rivelarsi comunque utili ai fini del controllo fiscale; per i dati di carattere eminentemente contabile, è previsto, come in precedenza già accennato e come sarà meglio illustrato nella Parte III della presente istruzione, l'obbligo del contribuente, all'atto dell'accesso, di stampare tutte le scritture prescritte dalla normativa fiscale su supporto cartaceo;
- l'opportunità di procedere con le suddette modalità, ancorché ricorrente per tutte le categorie di contribuenti, appare verosimilmente più stringente per le imprese di minori dimensioni, per gli esercenti arti e professioni e per quelle imprese, anche di dimensioni medio grandi, in cui la gestione contabile fa capo ad una ristretta cerchia di soggetti, attesa l'oggettiva, maggiore facilità, in circostanze del genere, di ricorrere a pratiche evasive basate sull'omessa certificazione e dichiarazione di ricavi, proventi e compensi e supportate da contabilità "parallele" organizzate anche con sistemi informatici.

In questo contesto, appare opportuno che all'atto dell'accesso si accerti l'eventuale disponibilità o possesso da parte del titolare, dell'amministratore o dei soggetti responsabili della contabilità di "memorie" portatili e chiavi "usb" (supporti informatici di ridotte dimensioni, collegabili agevolmente ad un computer fisso o portatile, su cui è possibile immagazzinare una quantità variabile di documenti o "file"), il cui contenuto, se pertinente all'attività ispettiva, dovrà essere acquisito con le medesime modalità previste per gli altri supporti informatici.

In relazione, poi, al rischio che il materiale eventualmente d'interesse sia cancellato al momento dell'accesso, come è possibile in caso di predisposizione di sistemi di *file-batch* (comandi che possono essere digitati con la sola pressione di una lettera e del tasto "invio" ed in grado di fare rapidamente "sparire" dall'elaboratore tutto ciò che può essere traccia di irregolarità), la contromisura da adottare consiste nella ricerca del disco di *back-up* del giorno prima, vale a dire della copia di sicurezza delle informazioni predisposta dalla stessa azienda ed aggiornata al giorno precedente.

L'attenzione dei verificatori deve generalmente essere orientata all'acquisizione dei supporti predisposti dal contribuente, che contengono le procedure informatiche complete da questo elaborate, ivi inclusi i codici non altrimenti registrati o memorizzati; il confronto fra il *back-up* realizzato dal contribuente prima dell'inizio dell'attività ispettiva e quello eseguito dai verificatori al momento dell'accesso può infatti, evidenziare, appunto, l'esistenza di codici occulti, da sottoporre ad approfondimenti.

Altro adempimento utile, è il riscontro di tutti i software utilizzati concretamente dai sistemi informatici in uso, indipendentemente dai dati effettivamente inseriti nell'elaboratore, al fine di appurare se ve ne siano di ulteriori e diversi rispetto a quello principale, che possano essere utilizzati per finalità di gestione non ufficiale di operazioni gestionali.

Ove possibile, appare altresì utile acquisire già in sede di accesso una copia cartacea delle informazioni ritenute particolarmente rilevanti, provvedendo alla stampa dei dati ed alla autenticazione della loro origine mediante la firma del documento da parte del contribuente, o di persona espressamente delegata, oltre che dei verificatori stessi.

Nei casi in cui sussista l'inderogabile necessità di procedere all'esame dettagliato dei contenuti di tutte le strumentazioni ed i supporti informatici presenti presso i locali ove viene

effettuato l'accesso e non risulti possibile provvedervi durante il primo giorno delle operazioni, deve essere valutata l'opportunità, ove tecnicamente praticabile, di adottare le cautele del caso al fine di procedere successivamente ai necessari adempimenti, fornendo le conseguenti indicazioni nel processo verbale di verifica.

Per quanto riguarda le comunicazioni via *e – mail*, intercorse fra l'operatore ispezionato e soggetti terzi, ovvero fra articolazioni interne della stessa struttura imprenditoriale, occorre tenere presente le particolari disposizioni previste per l'acquisizione e l'esame di documentazione contenuta in plichi sigillati, di cui al successivo sottoparagrafo f., o per la quale è opposto il segreto professionale, illustrate al sottoparagrafo g., adattate alle prescrizioni dettate in tema di fatturazione e conservazione dei documenti in forma elettronica, meglio descritte al paragrafo 2.g. del Capitolo 4 della Parte III; per effetto delle richiamate previsioni, le comunicazioni via *e – mail* già "aperte" e visionate dal destinatario sono direttamente acquisibili dai verificatori, mentre quelle non ancora lette o per le quali è eccepito il segreto professionale, vanno acquisite sulla scorta di apposito provvedimento di autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, ex art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, secondo quanto di seguito illustrato.

f. *Le perquisizioni personali e l'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.*

Ai sensi del comma 3 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente ovvero dell'Autorità Giudiziaria più vicina, per procedere a:

- perquisizioni personali;
- apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli.

Conseguentemente, allorché durante le operazioni di accesso si presenti la necessità di procedere ai citati adempimenti, occorre provvedere tempestivamente a richiedere alla competente Autorità Giudiziaria il necessario provvedimento autorizzatorio; nelle more delle decisioni del magistrato, dovrà essere adottata ogni cautela, fra cui anche il piantonamento e/o il suggellamento, per impedire che vengano alterati, occultati o distrutti libri, registri, scritture e documenti, ovvero che vengano sottratti plichi sigillati, borse, ecc. o il loro contenuto.

Tanto in caso di apertura coattiva, quanto nel caso di perquisizione personale, dovranno essere redatti autonomi processi verbali.

Secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità, la specifica autorizzazione del Procuratore della Repubblica in argomento è necessaria unicamente per procedere durante l'accesso, oltre che a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di casseforti, mobili, ripostigli e simili che risultino chiusi, per cui è legittimo procedere, ove non sia necessario ricorrere all'uso della forza, all'apertura di un cassetto non chiuso contenente documentazione anche senza detta specifica autorizzazione.

g. *L'acquisizione di documenti per i quali è opposto il segreto professionale.*

Il comma 3 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiede l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina anche per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, fermo restando quanto disposto dall'art. 103 c.p.p..

La disciplina del segreto professionale si ricava, sul piano generale, dall'art. 200, commi 1 e 2, c.p.p., a mente del quale non possono essere obbligati a deporre su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'Autorità giudiziaria, i ministri di confessioni religiose, i cui statuti non contrastino con l'ordinamento giuridico italiano, gli avvocati, i procuratori legali, i consulenti tecnici ed i notai, i medici e i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche e ogni altro esercente una professione sanitaria, gli esercenti altri uffici e professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale; il giudice, se ha

motivo di dubitare che la dichiarazione resa da tali soggetti per esimersi dal testimoniare sia infondata, provvede agli accertamenti necessari, ordinando che il testimone deponga, qualora detta infondatezza risulti confermata.

La violazione del segreto professionale è penalmente sanzionata, a querela della persona offesa, dall'art. 622 c.p.

Al riguardo, deve ritenersi che, nel corso di accessi a fini fiscali, il segreto professionale possa essere fondatamente opposto soltanto per quei documenti che rivestono un interesse diverso da quelli economici e fiscali del professionista o del suo cliente e, pertanto, quando i documenti non presentano alcuna utilità ai fini fiscali; non pare quindi che possa essere eccepito il segreto professionale per le scritture ufficiali né per i fascicoli dei clienti, limitatamente però, per quanto attiene a questi ultimi, all'acquisizione dei documenti che costituiscono prova dei rapporti finanziari intercorsi fra professionista e cliente.

In ogni caso, qualora venga opposto il segreto professionale, da far risultare chiaramente in atti, i verificatori devono richiedere l'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria per procedere all'ulteriore esame, avendo cura di rappresentare all'Autorità stessa tutti gli elementi necessari per operare le proprie valutazioni, con particolare riferimento all'utilità ai fini delle operazioni ispettive dell'esame dei documenti per i quali detto segreto è opposto.

Va posto in adeguato risalto che l'autorizzazione del magistrato è necessaria per l'esame dei documenti e non già per l'adozione di atti che non richiedano detto esame; nelle more delle decisioni del magistrato, appare quindi consentito che i verificatori cautelino la documentazione in argomento, senza procedere ad alcuna consultazione del relativo contenuto, in maniera tale da assicurarne l'integrità fino a quando non sarà concessa l'autorizzazione all'esame di merito.

Le cautele adottate saranno fatte risultare nel processo verbale di verifica, in cui si darà chiara contezza che i documenti cautelati non sono stati in alcun modo visionati dai verificatori, in attesa del nulla osta del magistrato interessato.

Particolari considerazioni riguardano gli avvocati che svolgano funzioni difensive o professionisti che assumano l'ufficio di consulenti tecnici, attesa la clausola di salvaguardia contenuta nel citato art. 52 con riferimento all'art. 103 c.p.p., in tema di ispezioni, perquisizioni e sequestri presso i difensori, la cui ampia portata, dettata chiaramente con specifico riferimento alle ispezioni ed alle perquisizioni disposte per finalità di carattere processuale-penale, deve ovviamente essere calibrata nel momento in cui se ne debba fare applicazione nel campo fiscale.

In questa prospettiva, il vincolo che detta disposizione viene a produrre pare riguardare i divieti di sequestro di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa e di ogni altra forma di controllo della corrispondenza tra imputato e difensore; ai fini dell'individuazione dei documenti che, in concreto, rientrano nel campo di applicabilità di tali divieti, occorre fare riferimento all'art. 35 delle norme di attuazione del codice di procedura penale, a mente del quale, tra l'altro:

- la corrispondenza fra l'imputato ed il suo difensore deve riportare il nome ed il cognome dell'imputato, il nome ed il cognome e la qualifica professionale del difensore, nonché la dicitura "corrispondenza per ragioni di giustizia" con la sottoscrizione del mittente e l'indicazione del procedimento cui la corrispondenza si riferisce;
- quando mittente è il difensore, la sottoscrizione è autenticata dal Presidente del consiglio dell'ordine forense di appartenenza o da un suo delegato;
- se l'imputato è detenuto, l'autorità che ne ha la custodia appone il proprio timbro o firma sulla busta chiusa recante le indicazioni suddette.

Per quanto precede, l'ambito giuridico del citato art. 103 c.p.p. deve intendersi circoscritto all'esame della predetta corrispondenza fra imputato e difensore e non comprende, ad

esempio, la risposta a richieste di notizie avanzate dai verificatori per esigenze istruttorie relative al controllo in corso.

Nei casi in cui, invece, la previsione della menzionata norma del codice di procedura penale risulti trovare piena operatività, non è sufficiente l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per procedere all'apertura dei plichi, ravvisandosi la necessità che vi proceda direttamente il giudice delle indagini preliminari, ovvero un magistrato dell'ufficio del Pubblico Ministero in forza di un decreto motivato del giudice, il quale ipotizzi che il relativo contenuto costituisca corpo del reato (art. 103, commi 2 e 4, c.p.p.); sarà, pertanto, necessario che i militari operanti, comunichino tempestivamente al pubblico ministero, anche in forma orale, ai sensi dell'art. 347 del c.p.p., la notizia di reato che ritengano eventualmente ravvisabile, per i successivi atti che l'Autorità Giudiziaria stessa riterrà di compiere.

Resta inteso che, anche per i documenti che non rientrano nel campo di applicazione della richiamata disposizione, il professionista potrà comunque opporre il segreto professionale, eventualmente superabile attraverso una specifica autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, nei termini dianzi esposti.

3. L'ispezione documentale.

In linea generale, consiste non soltanto nell'esame e nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti sia cartacei che accessibili mediante apparecchiature informatiche, la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori, ma anche nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica, tra cui la corrispondenza commerciale, la contabilità posta in essere a fini di controllo interno della gestione, l'eventuale documentazione extracontabile.

Nel caso sia necessario ai fini del controllo, l'ispezione può estendersi anche alla documentazione contabile di soggetti terzi che hanno intrattenuto, con quello verificato, rapporti economici; la stessa verrà acquisita e/o esaminata, se del caso, mediante l'effettuazione di specifici controlli incrociati.

In questo generale contesto il potere di ispezione documentale:

- viene orientato sia al riscontro degli adempimenti di natura formale sia al riscontro degli obblighi tributari di carattere sostanziale da parte del soggetto sottoposto ad attività ispettiva;
- si estende ad ogni genere di documentazione che sia istituita, detenuta e conservata mediante apparecchiature informatiche; in tal senso, depone chiaramente l'espressa previsione dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, come modificato dall'art. 2 del D.Lgs. n. 52/2004, a mente del quale l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali in cui l'accesso viene eseguito.

L'illustrazione analitica del potere di ispezione documentale coincide, in sostanza, con l'analisi delle relative concrete modalità di esercizio, che sono dettagliatamente illustrate nel Capitolo 4 della Parte III della presente istruzione, cui si formula integrale rinvio.

4. Le verificazioni e le altre rilevazioni.

Quale ulteriore potere ispettivo, l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamato, come più volte ricordato, dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, contempla la potestà di procedere a "verificazioni e...ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni"; al riguardo:

- le *verificazioni* consistono nella ricognizione di diversi aspetti della realtà fattuale e fenomenica dell'attività propria del contribuente, allo scopo di porla a confronto con le risultanze dei documenti, delle scritture e della dichiarazione del contribuente stesso; le stesse vengono comunemente distinte in:

- *dirette*, nel caso in cui sono finalizzate ad appurare situazioni di carattere materiale oggetto di osservazione diretta da parte dei militari verificatori, di norma presso la stessa sede di esercizio dell'attività e che consentono un immediato confronto con le risultanze contabili; rientrano in tale categoria, fra l'altro, il riscontro dell'esistenza e dell'esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili, la rilevazione fisica delle giacenze di magazzino, il rilevamento della consistenza di cassa, la rilevazione e l'identificazione dei lavoratori dipendenti, iscritti sui libri obbligatori in materia di lavoro, le analisi qualitative che danno luogo a responsi di natura tecnica;
- *indirette*, allorché si concretizzano in elaborazioni di un insieme di dati attinenti alla realtà fattuale e fenomenica dell'attività economica oggetto del controllo, allo scopo di pervenire ad una ricostruzione del ciclo d'affari in misura diversa da quella dichiarata dal contribuente.

In effetti, tale tipo di verificazioni possono essere ricondotte ai poteri ispettivi solo in via di generale inquadramento, in quanto, in realtà, le stesse trovano più specifica legittimazione nell'ambito delle norme relative ai metodi di accertamento e di ricostruzione della base imponibile; per tale motivo, una puntuale analisi dell'argomento deve trovare necessariamente collocazione nel quadro dei metodi e delle procedure di controllo e, segnatamente, di quelli di tipo induttivo e analitico – induttivo, oggetto di dettagliata illustrazione nei Capitoli 1 e 2 della Parte IV della presente istruzione, cui si formula integrale rinvio;

- le *altre rilevazioni*, sono sostanzialmente espressione di una previsione di chiusura, chiaramente preordinata a non vincolare gli Organi di controllo ad attività ispettive rigidamente tipizzate che, in quanto tali, potrebbero, ipoteticamente, non essere sufficienti a garantire la necessaria completezza ed esaustività della verifica, demandando ad essi la scelta di ricorrere a qualsiasi altro strumento istruttorio che possa in concreto, a seconda delle specifiche circostanze del singolo caso, rivelarsi idoneo a ricostruire la reale capacità contributiva del contribuente.

Sono riconducibili a questa categoria, a titolo di esempio e quindi non in via esaustiva, le operazioni di misurazione volte a determinare le dimensioni di talune grandezze economiche che caratterizzano l'attività del soggetto verificato, anche attraverso rilevamenti di natura eminentemente tecnica, quali, in generale, il rilevamento del consumo orario di energia elettrica di un determinato macchinario, la determinazione della resa lavorativa media del personale impiegato, la rilevazione dei listini prezzi, il calcolo dei consumi di materiali necessari allo sviluppo dei processi produttivi, la rilevazione di certi dati strutturali dell'attività economica o dei fattori della produzione.

Si tratta di rilevazioni le cui risultanze consentono, eventualmente, di pervenire ad una ricostruzione delle dimensioni del ciclo d'affari in misura diversa da quella dichiarata, attraverso procedure che trovano il proprio fondamento normativo, al pari di quanto osservato per le verificazioni indirette, nelle disposizioni che regolano i metodi di determinazione della base imponibile, oggetto di illustrazione nei già citati Capitoli 1 e 2 della Parte IV della presente istruzione, cui si formula rinvio.

Su un piano più generale – sistematico, la previsione per cui nelle ispezioni fiscali è possibile procedere anche ad "ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni", viene ritenuta espressiva, anche da parte della giurisprudenza, del principio della atipicità dell'attività istruttoria fiscale, nel senso che, nel corso di questa, è possibile ricorrere ad ogni genere di approfondimento ispettivo che possa risultare d'ausilio per l'attività stessa.

CAPITOLO 4

IRREGOLARITÀ NELL'ESERCIZIO DEI POTERI ISPETTIVI E POSSIBILI CONSEGUENZE

1. Introduzione.

Il mancato rispetto delle regole dettate dalla legge per l'esercizio dei diversi poteri ispettivi previsti nel settore fiscale è generalmente ritenuto causa d'inidoneità degli elementi probatori per tale via acquisiti a supportare legittimamente un provvedimento impositivo e/o di irrogazione di sanzioni; questo effetto riproduce nel diritto tributario il meccanismo tipico del diritto amministrativo per il quale, allorché sussiste un collegamento di natura procedimentale fra un atto (nel caso specifico, la verifica) ed il provvedimento finale (l'avviso di accertamento o di rettifica e l'irrogazione delle sanzioni), nel senso che il primo rileva come antecedente necessario e strumentale rispetto al secondo, i vizi dell'uno riverberano negativamente sulla validità dell'altro.

In conseguenza di detto meccanismo, noto come "invalidità derivata", il contribuente deve far valere i comportamenti posti in essere dai funzionari incaricati dei controlli fiscali e ritenuti illegittimi – ad esempio, per mancanza dei provvedimenti autorizzativi previsti – attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento e/o di irrogazione di sanzioni fondato sulle risultanze probatorie acquisite in occasione o a seguito del controllo che si sostiene viziato, escludendosi comunque ogni possibilità di reazione immediata avverso l'atto conclusivo dell'attività istruttoria.

Questo sistema, che qualifica la tutela esperibile dal soggetto ispezionato come "differita" al momento dell'impugnazione del provvedimento di accertamento o di irrogazione delle sanzioni:

- è coerente con la constatazione che l'attività ispettiva fiscale, avendo carattere "endoprocedimentale" nell'ambito della più ampia azione amministrativa di accertamento, non può, per sua stessa natura, incidere direttamente ed immediatamente, in via autonoma, sulla sfera giuridica del contribuente, dovendo le relative risultanze essere necessariamente trasfuse nel provvedimento finale che chiude il complessivo procedimento;
- è normativamente fondato sulla disciplina in tema di contenzioso tributario, che non prevede l'impugnabilità autonoma degli atti diversi da quelli elencati in maniera esplicita nell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92, fra cui non è compreso il processo verbale di constatazione che "chiude" la verifica o il controllo fiscale.

Quanto precede, peraltro, non esclude la possibilità del contribuente di esperire nei riguardi dell'attività ispettiva fiscale forme di tutela riconducibili agli ordinari rimedi che l'ordinamento appresta per il risarcimento conseguente alla lesione di posizioni giuridiche protette, specialmente laddove i vizi della verifica o del controllo abbiano comportato il pregiudizio di fondamentali diritti della persona, costituzionalmente garantiti, quali, ad esempio, il diritto alla libertà personale, all'inviolabilità del domicilio, ecc.

Una questione diversa che si pone a livello principalmente teorico, riguarda l'individuazione di strumenti giuridici che permettano al contribuente che ritenga illegittima l'attività ispettiva fiscale avviata nei suoi confronti di "arrestarla", impedendone la prosecuzione senza necessità di attendere la sua conclusione e la successiva emanazione dell'atto impositivo e/o di irrogazione delle sanzioni; sulla base della vigente legislazione e delle posizioni univoche della giurisprudenza, deve riconoscersi che non esistono specifiche soluzioni idonee a questo scopo, dovendosi constatare che, allo stato attuale, l'attività ispettiva fiscale ritenuta illegittima non può essere "fermata" dal contribuente.

2. Le principali posizioni della giurisprudenza.

Sebbene la posizione per cui i vizi di legittimità dell'attività ispettiva fiscale si riverberano quali vizi "derivati" sull'avviso di accertamento o di rettifica emesso in esito alle sue risultanze, trovi larga condivisione sia in dottrina che in giurisprudenza, non sono mancate, proprio con

riferimento a quest'ultima, orientamenti anche di segno diverso che hanno alimentato un certo dibattito, in parte ancora aperto.

Nell'ambito di detto dibattito, oggetto di discussioni è stata, tra l'altro, la questione se, anche in campo fiscale, operi la regola dettata per il processo penale dall'art. 191 c.p.p., secondo cui "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate", da molti considerata alla stregua di un principio generale dell'ordinamento.

Dopo una serie di pronunce senz'altro orientate a riconoscere sia l'effetto dell'invalidità derivata dall'accertamento quale conseguenza di un illegittimo esercizio dei poteri ispettivi previsti dalle norme fiscali, sia la valenza della citata regola penalistica anche in campo tributario, la Corte di Cassazione è intervenuta con alcune sentenze che hanno introdotto argomenti di dubbio circa tali conclusioni.

Fra tali sentenze, si ritiene utile menzionare la n. 8344 del 10 aprile 2001, in cui la Cassazione, nell'affermare che gli Organi di controllo "possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico", sostiene che "la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti" e che non esiste "nell'ordinamento tributario un principio di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite" che, invece, "è stato introdotto nel nuovo codice di procedura penale e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale".

Tuttavia, la parziale inversione di rotta che, con questa ed analoghe sentenze di analogo tenore, sembrava essere stata inaugurata dalla Corte di Cassazione, è stata ben presto smentita dal medesimo consesso che, in seguito, si è nuovamente espresso sull'argomento, pervenendo a conclusioni che si rifanno chiaramente a principi e regole proprie del tradizionale orientamento.

Fra le decisioni espressive di quest'ultima tendenza, si cita la sentenza n. 15230, depositata il 3 dicembre 2001, con cui, nel sancire l'illegittimità dell'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica per l'accesso ai fini fiscali in locali adibiti ad abitazione privata, motivata con riferimento a gravi indizi di violazioni fiscali la cui esistenza era stata semplicemente segnalata da una fonte confidenziale anonima, la Corte di Cassazione ha affermato – anche in tal caso riprendendo argomentazioni in passato sostenute – che "gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti non, o illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, sono invalidi e non suscettibili di produrre effetti, atteso che attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio non possono essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che quelle attività illegittime hanno dovuto subire; dovendosi soggiungere, al riguardo, che costituisce principio generale immanente al vigente sistema giusprocessualistico quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la regolarità della relativa acquisizione, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte".

Sulla dibattuta questione, sono intervenute le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 16424 del 17 ottobre 2002; disconoscendo la legittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso in abitazione privata, fondata esclusivamente su una segnalazione anonima e riconoscendo che il sindacato del giudice tributario possa estendersi alla valutazione dell'apprezzamento operato dal Procuratore stesso in ordine alla ricorrenza dei gravi indizi di evasione, la sentenza menzionata giunge a chiarire definitivamente che gli effetti conseguenti alla illegittimità del provvedimento autorizzativo devono essere individuati nella inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite mediante l'accesso illegittimamente autorizzato.

Al riguardo, le Sezioni Unite, osservano, tra l'altro, che:

- “detta inutilizzabilità non abbisogna di una espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola”;
- “il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione”;
- “l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile”.

Sebbene la sentenza da ultimo richiamata si sia espressa in relazione ad una specifica fattispecie di illegittimità dell'autorizzazione all'accesso in abitazione privata, il richiamo alle regole generali in tema di procedimenti amministrativi e di assunzione di prove, rende evidente che, nell'occasione, la Corte di Cassazione abbia inteso cristallizzare in maniera definitiva il proprio orientamento in materia di irrituale acquisizione di elementi probatori, nel senso di ritenere esclusa la loro utilizzabilità nell'ambito dell'accertamento tributario, secondo la tesi maggiormente seguita dalla dottrina e, in passato, dalla stessa giurisprudenza di legittimità.

Tuttavia, anche dopo questo chiaro pronunciamento, non sono mancati ulteriori interventi della stessa Suprema Corte che hanno assunto ancora, tra loro, posizioni contrastanti, in particolare sostenendo:

- con le sentenze n. 4987 e n. 8273, entrambe del 2003, che gli Uffici fiscali possono utilizzare tutti i documenti, dati ed elementi di cui siano venuti in possesso, salvo la verifica della relativa attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico, in quanto in materia tributaria non vige il principio, presente nel codice di procedura penale, della inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita;
- con la sentenza n. 19689 del 2004, che il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su prove reperite mediante accesso domiciliare, ha il potere – dovere di verificare la sussistenza e la legittimità degli atti di autorizzazione all'accesso e non deve tenere conto delle prove eventualmente acquisite a seguito di una perquisizione che risulti illegittima, precisando altresì che l'autorizzazione all'accesso del Procuratore della Repubblica legittima solo lo specifico accesso autorizzato e l'autorizzazione prevista da una certa disposizione normativa non è sostituibile con quella contemplata da altra norma;
- con la sentenza n. 20253 del 19 ottobre 2005 ed altre successive, nuovamente il principio della inutilizzabilità degli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale irrualmente acquisiti.

Per quanto precede, ancorché l'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione abbia posto un importante punto fermo nel dibattito a cui si è in precedenza accennato, reso ultimamente particolarmente confuso per l'esistenza di pronunciamenti non uniformi, la tematica delle conseguenze derivanti dal mancato rispetto delle norme che disciplinano l'esercizio dei poteri ispettivi fiscali, potrebbe risultare ancora non completamente stabilizzata.

Resta peraltro ferma e imprescindibile l'esigenza che tutti i livelli responsabili dell'attività di verifica e controllo fiscale, assicurino costantemente il rispetto, sia formale sia sostanziale, di ogni genere di prescrizione di legge che regolamenti termini, modalità e condizioni di esercizio dei citati poteri e degli ulteriori adempimenti da porre in essere nel corso delle ispezioni:

- sia in ragione del doveroso rispetto dei generali principi di legalità e trasparenza dell'azione amministrativa;
- sia al fine di assumere, altrettanto doverosamente, ogni cautela prevista dall'ordinamento ai fini della tutela delle posizioni soggettive di varia natura facenti capo al soggetto ispezionato;

- sia, altresì, allo scopo di garantire incondizionatamente l'efficacia concreta dell'attività di verifica e controllo fiscale, che potrebbe essere compromessa dalla caducazione dell'avviso di accertamento o di rettifica e del provvedimento di irrogazione delle sanzioni a causa dei vizi di legittimità della verifica o del controllo stessi, producendo altresì una evidente lesione degli interessi erariali, tanto dal punto di vista della mancata riscossione delle imposte accertate, quanto per l'attivazione di un procedimento, costoso e dispendioso, improduttivo di effetti;
- sia, infine, per le possibili conseguenze che, almeno in teoria potrebbero prodursi per i verificatori.

3. La responsabilità dei verificatori.

In relazione a quanto accennato in conclusione del precedente paragrafo, è da osservare che l'eventuale inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti nel corso delle verifiche e dei controlli fiscali, può, almeno teoricamente, non essere l'unica conseguenza della violazione delle disposizioni che disciplinano questi ultimi, in quanto in tale eventualità si determina una situazione antiggiuridica che può portare, a certe condizioni, anche a configurare la responsabilità personale dei verificatori.

Detta responsabilità discende, in via generale, dall'art. 28 Cost., a norma del quale i "funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione dei diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici"; al riguardo:

- profili di responsabilità di carattere penale, potrebbero prodursi per l'esecuzione di un accesso non debitamente autorizzato ai sensi dell'art. 615 c.p., che, al secondo comma, punisce il pubblico ufficiale che si introduce o si intrattiene nell'abitazione altrui, in luoghi di privata dimora o nelle appartenenze di essi, senza l'osservanza delle formalità prescritte dalla legge; al riguardo, la giurisprudenza ha precisato che la nozione di "domicilio" di cui alla fattispecie in questione si riferisce sia ai luoghi di privata dimora, sia a quelli in cui si svolgono attività economiche ed ha riconosciuto la responsabilità del pubblico ufficiale anche in caso di intervento presso un esercizio pubblico, finalizzato ad uno scopo giuridicamente lecito, quale la repressione di una infrazione amministrativa, effettuato senza il rispetto della norma attributiva del relativo potere;
- la responsabilità disciplinare del funzionario, accertabile in base a procedimenti interni alle singole Amministrazioni, può emergere pure indipendentemente da fatti che assumono rilevanza anche sul piano civile o penale ed a seguito di una autonoma valutazione da parte della Pubblica Amministrazione; situazioni in tal senso rilevanti possono inoltre essere evidenziate, come meglio descritto al Capitolo 7 della Parte III della presente istruzione, anche dal Garante del contribuente, il quale, a mente del combinato disposto dei commi 6 e 11 dell'art. 13 della L. n. 212/2000, qualora ravvisi, anche a seguito di segnalazioni scritte inviate dai privati, comportamenti amministrativi che determinino un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, è tenuto a segnalarli al Direttore Regionale o Compartimentale o al Comandante Regionale della Guardia di Finanza competente, anche al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare;
- sul piano civile, la responsabilità dei pubblici dipendenti per fatti connessi allo svolgimento delle proprie funzioni, viene generalmente limitata dalla responsabilità dell'Amministrazione, dal momento che, in virtù del rapporto di immedesimazione organica che li lega a questa e del meccanismo della solidarietà civile ex art. 2055 c.c. che si rende operante per effetto dell'art. 28 Cost., il privato, sebbene possa indifferentemente rivolgersi sia agli uni che all'altra, di regola agisce alternativamente nei confronti di quest'ultima.

L'accertamento di questo genere di responsabilità richiede peraltro la verifica di una serie di presupposti; infatti, secondo la dottrina e la giurisprudenza che hanno affrontato il tema dell'applicabilità dell'art. 2043 c.c., in tema di responsabilità civile per danno ingiusto, alla Pubblica Amministrazione, è necessario che ricorrano, congiuntamente:

- . la commissione di un fatto antiggiuridico (comportamento materiale illecito, provvedimento adottato in carenza di potere in astratto o in concreto, rifiuto illegittimo di atti dovuti);
- . il dolo o la colpa del pubblico dipendente che abbia agito per conto dell'Amministrazione;
- . la concreta lesione di situazioni giuridiche facenti capo al privato;
- . il nesso di causalità fra fatto antiggiuridico ed evento dannoso.

Al riguardo, occorre tenere presente che:

- . tanto l'art. 23 del Testo Unico sul pubblico impiego (D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3), quanto le disposizioni in tema di responsabilità dei pubblici dipendenti per danni cagionati alla P.A. (sia direttamente che indirettamente, per avere questa risarcito a terzi un pregiudizio cagionato dall'agente), di cui all'art. 1 della Legge 14 gennaio 1994, n. 20 – come modificato da successive disposizioni – prevedono la regola per cui i funzionari pubblici rispondono civilmente soltanto quando abbiano agito per dolo o colpa grave, con esclusione dei casi di colpa lieve o lievissima;
- . la responsabilità dell'Amministrazione è esclusa e sussiste solamente quella del dipendente, non solo in caso di fatti costituenti reato, per i quali viene meno l'accennato rapporto di immedesimazione organica, ma anche allorché il fatto dannoso derivi da comportamenti intenzionalmente posti in essere per conseguire una finalità illecita ed estranea agli scopi ed obiettivi che istituzionalmente devono essere perseguiti dall'Amministrazione.

In ogni caso, lo scrupoloso rispetto delle regole, formali e sostanziali, prefigurate dalla legge per l'esercizio dei poteri ispettivi e per gli ulteriori adempimenti da porre in essere per lo svolgimento delle verifiche e dei controlli, è ampiamente sufficiente per porre al riparo i verificatori da qualsivoglia doglianza del privato che riguardi le modalità esecutive di dette attività.

4. La rilevanza del consenso del contribuente.

La Corte di Cassazione, nelle decisioni in cui ha ritenuto che i vizi dell'attività istruttoria si riflettono sulla inutilizzabilità dei dati acquisiti ai fini dell'accertamento, non ha mancato di approfondire la questione consistente nel verificare se l'irregolarità dell'attività di controllo fiscale possa essere sanata in virtù del consenso manifestato – tacitamente o espressamente – dal contribuente.

L'orientamento prevalente al riguardo risultante dalle predette pronunce, è che detto consenso non possa ritenersi sanante dei vizi dell'attività ispettiva e delle conseguenze sul piano della invalidità dell'atto di accertamento, generalmente sul presupposto che, da un punto di vista sistematico, il consenso dell'avente diritto, potendo avere ad oggetto soltanto posizioni giuridiche soggettive rientranti nella sua sfera di libera disponibilità, non ha alcun rilievo per quanto attiene all'inosservanza della disciplina che regola l'esercizio dei poteri istruttori in materia fiscale, direttamente discendente dal principio costituzionale di legalità dell'azione amministrativa, posto a tutela di superiori interessi della collettività.

Per altro verso, non sono mancate decisioni che hanno riconosciuto efficacia sanante al consenso dell'interessato, soprattutto allorché il mancato rispetto di certe prescrizioni abbia riguardato adempimenti di carattere maggiormente formalistico, non direttamente incidenti su diritti individuali.

Nondimeno, ai fini della massima tutela dell'azione amministrativa, oltre che, eventualmente, degli stessi operanti, è necessario che questi procedano sempre e comunque soltanto sulla base delle autorizzazioni previste dalla legge, anche nei casi in cui risulti, all'atto dell'intervento, la disponibilità del privato a consentire l'esercizio dell'attività ispettiva anche in assenza delle autorizzazioni medesime.

PARTE III
PREPARAZIONE, AVVIO, ESECUZIONE
E CONCLUSIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

CAPITOLO 1

LA PREPARAZIONE DELLA VERIFICA

1. Funzione della preparazione.

Il primo adempimento ispettivo dell'attività di verifica, è la preparazione dell'intervento, che deve essere orientata, in sostanza:

- dal punto di vista *soggettivo*, alla più ampia conoscenza del contribuente selezionato, delle specifiche caratteristiche e delle condizioni di esercizio dell'attività dallo stesso svolta, dei suoi precedenti di ogni genere acquisibili agli atti del reparto ovvero presso le banche dati disponibili, nonché, ove possibile, del sistema delle relazioni dallo stesso intrattenute con altri contribuenti in ragione dell'attività stessa;
- dal punto di vista *oggettivo*, ad una adeguata conoscenza del settore economico in cui il contribuente stesso opera, del connesso quadro normativo fiscale di riferimento, delle relative dinamiche, rapportate, se del caso, allo specifico contesto territoriale, dell'eventuale esistenza di filoni investigativi già consolidati o in via di maturazione nei riguardi del medesimo settore;
- in *via generale*, a maturare un fondato convincimento in ordine, quanto meno, agli obiettivi concreti verso cui indirizzare la successiva fase esecutiva, con particolare riguardo, alla organizzazione delle operazioni di accesso, ricerca, verifica e rilevazione all'atto dell'avvio dell'intervento, alle metodologie di ricostruzione della base imponibile da adottare in concreto, secondo le indicazioni di cui alla successiva Parte IV della presente circolare, alle annualità da sottoporre ad attività ispettiva.

L'attività di preparazione costituisce specifica responsabilità del Direttore della Verifica, che può eventualmente avvalersi del Capo Pattuglia e, se necessario, anche di altri componenti della pattuglia stessa, sotto la costante azione di indirizzo, coordinamento e supervisione del Comandante del reparto o dell'articolazione cui il Direttore della Verifica direttamente dipende.

2. Gli adempimenti procedurali per la preparazione.

a. Dati e notizie da acquisire in sede di preparazione.

Ferma restando l'ovvia necessità di acquisire ogni utile elemento di conoscenza in ordine al contribuente da sottoporre ad attività ispettiva ed al settore economico in cui lo stesso opera, nei termini accennati nel precedente paragrafo, si forniscono di seguito alcune indicazioni di dettaglio relativamente agli adempimenti ritenuti fortemente opportuni per un livello di preparazione di carattere minimale, laddove gli stessi non siano già stati posti in essere in sede di programmazione:

- ricerca ed esame dei precedenti di ogni genere esistenti agli atti del reparto;
- consultazione di tutte le banche dati in uso al Corpo, secondo le indicazioni di cui al sottoparagrafo e.;
- eventuale ricerca di altri elementi utili non risultanti dalle citate banche dati, presso gli Uffici ed Enti pubblici presenti sul territorio, previa adozione delle necessarie cautele per garantire l'indispensabile riservatezza;
- in caso di soggetti costituiti in forma societaria, analisi della composizione della compagine sociale, dei precedenti agli atti e delle risultanze delle banche dati relativamente ai soci, ai soggetti titolari di funzioni di rappresentanza esterna e ad ogni altro soggetto che rivesta cariche o funzioni ritenute importanti rispetto alle finalità dell'attività ispettiva;
- a fattor comune per le imprese di medie e rilevanti dimensioni, preliminarmente acquisizione, ove possibile, di elementi di conoscenza utili ad impostare l'intervento, ove occorra,

anche relativamente agli aspetti di cui al Capitolo 13 della Parte IV della presente circolare;

- acquisizione di dati circa le disponibilità patrimoniali del titolare dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, del rappresentante di società e, ove possibile, dei soci di questa;
- consultazione, ove disponibili, delle cosiddette "fonti aperte" che riportino eventualmente notizie di ogni genere sul conto del contribuente, dell'attività dallo stesso esercitata ovvero sul relativo settore economico e sulle eventuali dinamiche che caratterizzano quest'ultimo a livello locale, vale a dire articoli stampa, siti internet di rilievo locale, nonché il sito internet eventualmente riferibile al contribuente stesso;
- analisi della principale normativa di riferimento che, dal punto di vista tributario, caratterizza la particolare attività svolta dal contribuente, con acquisizione, ove possibile, della principale prassi e della più significativa giurisprudenza;
- preliminare riscontro dell'eventuale esistenza di pregressi "filoni investigativi" relativi alla tipologia di contribuente o al settore economico da sottoporre ad attività ispettiva, con riferimento sia ad eventuali "Progetti" già sviluppati da parte dei Reparti Speciali, sia ad ulteriori analoghe attività svolte in sede locale o regionale;
- con riferimento alle imprese che determinano il reddito fiscalmente rilevante sulla base delle risultanze del bilancio di esercizio:
 - . preliminare verifica, ove possibile, del ricorso ai principi contabili nazionali o internazionali per la redazione di quest'ultimo, attese le differenze che nell'uno o nell'altro caso si possono produrre sulla determinazione del reddito d'impresa, secondo quanto sarà più diffusamente illustrato nella successiva Parte IV;
 - . acquisizione, parimenti ove possibile ed in ogni caso nelle forme che garantiscano l'indispensabile riservatezza, dei documenti di bilancio, quali Stato Patrimoniale, Conto Economico, nota integrativa, relazione degli amministratori sulla gestione, al fine di selezionare preventivamente tanto le principali voci di bilancio quanto le principali operazioni o complessi di operazioni su cui concentrare l'intervento, (ferme restando, ovviamente, le modifiche che si dovessero rendere necessarie dopo l'avvio del medesimo);
 - . con riferimento agli esercenti arti e professioni o, più in genere, a persone fisiche, acquisizione di ogni utile dato o notizia, anche per osservazione diretta e/o sviluppo di dati eventualmente acquisiti nel quadro dell'attività di controllo economico del territorio, espressivi del tenore di vita e della disponibilità di beni patrimoniali, soprattutto ove non risultanti dalle banche dati;
- verifica del sistema di tenuta della contabilità, ivi compreso l'eventuale ricorso del contribuente da sottoporre ad attività ispettiva a sistemi di fatturazione elettronica e di conservazione ottica sostitutiva di documenti contabili, al fine di creare le condizioni necessarie per svolgere le operazioni di accesso secondo le indicazioni riportate nel successivo Capitolo 2;
- verifica dell'eventuale sussistenza di agevolazioni fiscali ovvero della percezione di finanziamenti di qualsiasi genere, tanto nazionali, quanto comunitari;
- verifica della possibile sussistenza di rapporti di fornitura ad Organi od Enti della Pubblica Amministrazione;
- nel caso in cui l'intervento sia previsto nei confronti di un'attività economica diretta al consumatore finale, preventiva verifica dell'esistenza di eventuali metodologie di controllo elaborate dall'Agenzia delle Entrate e, in caso affermativo, attento esame delle stesse, secondo le indicazioni di dettaglio riportate al sottoparagrafo c.;
- preventiva consultazione delle check list riportate nel **documento "Percorsi Ispettivi"** unito alla presente istruzione, di cui costituisce parte integrante;

- effettuazione di ricognizioni presso i luoghi dove deve essere svolto l'accesso;
- individuazione dei componenti della pattuglia, da selezionare con riferimento alle rispettive capacità professionali ed attitudini riportate al tipo di attività ispettiva da svolgere ed al relativo grado di approfondimento;
- predisposizione del piano di verifica;
- eventuale predisposizione delle richieste di accesso domiciliare alla competente Procura della Repubblica presso il Tribunale, nei casi previsti dalle disposizioni vigenti e indicati nel Capitolo 3 della Parte II; al riguardo si rinvia al successivo Capitolo 2, paragrafo 3.b.(1).

b. La scheda di preparazione.

L'esito dell'attività di preparazione della verifica deve essere compendiato in una apposita "scheda" redatta conformemente al fac-simile riportato nell'**Allegato 8 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, unito alla presente istruzione, cui si formula integrale rinvio per quanto concerne i relativi contenuti, che deve essere sottoscritta dal Direttore della Verifica e dal Capo Pattuglia, ove quest'ultimo abbia partecipato all'attività preparatoria, nonché vistata dal Comandante del reparto o dell'articolazione, ove quest'ultimo non si identifichi, nel caso specifico, nel Direttore della Verifica.

Più in dettaglio:

- in caso di verifiche comprese nella programmazione nominativa, la predetta scheda si aggiunge a quella, conforme al citato **Allegato 2 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, redatta in funzione della programmazione; in tale ipotesi, il visto del Comandante di reparto ovvero, nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezione, del Comandante di Sezione, consente l'avvio dell'attività ispettiva nei termini previsti;
- in caso di verifiche avviate al di fuori della programmazione, la scheda in argomento assolve anche la funzione di documentare le motivazioni alla base dell'avvio dell'intervento, che devono essere, pertanto, adeguatamente documentate in una specifica voce aggiuntiva; in questo caso, il visto del Comandante di reparto, ovvero, nei Nuclei di Polizia Tributaria articolati su Gruppi di Sezioni, del Comandante del Gruppo interessato, ancor prima di consentire il materiale avvio dell'attività ispettiva, costituisce autorizzazione allo svolgimento della verifica.

c. La preventiva consultazione delle metodologie di controllo disponibili.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso degli ultimi anni, ha elaborato, sulla base della esperienza maturata nella pratica, diverse metodologie di controllo da utilizzare, quale orientamento dell'ispezione, nel corso delle attività svolte nei riguardi di esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo rivolte direttamente nei confronti dei consumatori finali; dette metodologie sono strutturate essenzialmente su una parte descrittiva di carattere generale, in cui sono comprese utili indicazioni relative ai profili maggiormente caratterizzanti il settore economico di riferimento, anche di carattere normativo, nonché ai principali aspetti su cui porre attenzione sia all'atto dell'accesso, sia nelle successive fasi, soprattutto con riferimento al controllo del volume d'affari, nonché su *check list*, articolate su una serie di domande cui è possibile rispondere in maniera agevole ed immediata.

Ove la verifica riguardi una delle categorie di attività per le quali dette metodologie sono state predisposte, è necessaria almeno una preventiva consultazione, che potrà comunque essere reiterata, all'occorrenza, nel corso dello svolgimento dell'attività stessa; inoltre, nulla vieta, in linea di principio, che le citate metodologie possano essere consultate anche per categorie di attività economiche diverse da quelle espressamente considerate dalle stesse, ma che, con queste ultime, presentino affinità, ovviamente operando i necessari adattamenti.

Va comunque adeguatamente posto in risalto che le indicazioni delle predette metodologie, proprio perchè riguardanti attività economiche dirette al consumatore finale, sono per la maggior parte riferite alle ricostruzioni indirette del ciclo d'affari, secondo i metodi di determinazione della base imponibile diffusamente illustrati al Capitolo 2 della Parte IV della presente circolare; le medesime indicazioni, pertanto, se possono assolvere una utile funzione di supporto alle operazioni ispettive, non esauriscono, di per sé stesse, gli adempimenti che possono essere richiesti dalle specifiche circostanze del caso concreto, cui dovrà sempre farsi attento riferimento per adottare le scelte operative più adeguate.

L'elenco delle categorie economiche per le quali risultano, allo stato attuale, elaborate e/o aggiornate le citate metodologie sono riportate nell'**allegato 9 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, unito alla presente istruzione; ciascuna metodologia è agevolmente consultabile tramite il sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.it.

d. La preventiva consultazione delle "check list" allegate alla presente istruzione.

Allo scopo di agevolare i verificatori nella scelta del percorso ispettivo più idoneo rispetto alla tipologia di contribuente controllato, all'attività economica esercitata, alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio di questa, al settore impositivo considerato, anche mediante l'individuazione degli adempimenti che si ritengono generalmente necessari, nonché al fine di fornire uno strumento utilizzabile anche per l'esercizio della funzione di controllo, secondo le indicazioni riportate al Capitolo 7 della Parte I della presente istruzione, nel documento unito alla presente circolare, denominato "**Percorsi Ispettivi**", sono contenute apposite "*check list*", composte:

- di una prima pagina intestata "Linee guida per la consultazione e compilazione", contenente le indicazioni che, relativamente al contenuto di ciascuna *check list*, vanno seguite, in aggiunta a quelle generalmente riportate nell'introduzione dello stesso documento "**Percorsi ispettivi**", per la consultazione e per la compilazione nel caso specifico;
- in taluni casi, di più "comparti", ognuno dei quali destinato a compendiare gli adempimenti ispettivi relativi ad aspetti specifici in cui si articola l'oggetto di ciascuna *check list*;
- in ogni caso, di 8 colonne, di cui:
 - . la n. 1, indicante il numero progressivo dello "*step*" cui corrisponde un certo adempimento ispettivo;
 - . la n. 2, contenente la specificazione per cui lo "*step*" è da ritenersi o meno generalmente obbligatorio.

Al riguardo, si precisa che, in alcuni casi, uno "*step*" è indicato come generalmente obbligatorio solo alla ricorrenza di un presupposto specifico, indicato nella colonna stessa; nei casi in cui la natura generalmente obbligatoria dello "*step*" non è accompagnata da un presupposto specifico, a detto "*step*" si deve, quanto meno in via generale e fatte salve le ulteriori precisazioni più avanti riportate, procedere ogni qualvolta, nel corso dell'attività ispettiva, si sia dato corso allo specifico riscontro che costituisce oggetto della *check list*;

- . la n. 3, contenente la sintetica descrizione del particolare adempimento ispettivo;
- . la n. 4, contenente, eventualmente, indicazioni di dettaglio finalizzate a chiarire meglio il contenuto della colonna n. 3 ovvero a specificare le modalità concrete con cui porre in essere l'adempimento ispettivo riportato nella colonna 3;
- . la n. 5, la n. 6 e la n. 7, destinate a contenere le attestazioni apposte dai verificatori finalizzate a dare atto dell'avvenuta o della mancata esecuzione dell'adempimento ispettivo indicato in colonna 3; in particolare:

- .. la colonna n. 5, ove è riportata la voce “SI”, andrà compilata, con una croce, se l’adempimento della colonna 3 è stato effettivamente posto in essere, a prescindere che lo stesso sia stato o meno indicato come generalmente obbligatorio;
- .. la colonna 6, ove è riportata la voce “NO1”, andrà compilata, con una croce, qualora l’adempimento riportato in colonna 3 ed indicato in colonna 2 come generalmente obbligatorio, non sia stato materialmente posto in essere non essendo stato riscontrato in concreto il presupposto per procedervi (a prescindere che questo sia o meno indicato nella colonna 2);
- .. la colonna 7, ove è riportata la voce “NO2”, andrà compilata, con una croce, qualora l’adempimento riportato in colonna 3 ed in colonna 2 indicato come generalmente obbligatorio, non sia stato materialmente posto in essere, perché, pur ricorrendo il relativo presupposto (a prescindere che questo sia o meno esplicitato in colonna 2), non si è ritenuto opportuno ovvero non è risultato in concreto possibile provvedervi;
- . la n. 8, destinata a contenere le eventuali note esplicative che i verificatori intendessero riportare, relativamente ai casi in cui si è compilata la colonna 7, ai fini di una più compiuta, ancorché sintetica, esposizione delle ragioni in virtù delle quali non è stato ritenuto opportuno o possibile procedere al particolare adempimento ispettivo.

Dette *check list* vanno consultate e compilate in ogni caso di verifica, con l’avvertenza che non per tutte le attività ispettive della specie devono essere consultate e compilate tutte le *check list* contenute nell’unito documento; caso per caso, occorrerà preliminarmente individuare, ai fini della successiva consultazione e compilazione, quella o quelle *check list* potenzialmente corrispondenti agli obiettivi ispettivi propri di ogni verifica, avendo principale riferimento alla tipologia, alle caratteristiche ed alle dimensioni del soggetto sottoposto ad ispezione nonché dell’attività economica da questo esercitata ed alle relative condizioni di esercizio, al tributo o ai tributi che sono stati presi in considerazione nel corso dell’attività ispettiva, alle metodologie di controllo poste in essere nel corso della stessa.

Le *check list* consultate e compilate per ogni verifica, andranno indicate in sede di chiusura del piano di verifica ed unite a questo, per la conservazione agli atti interni dell’ispezione medesima.

e. La preventiva consultazione delle banche dati disponibili.

Oltre che nella fase di programmazione dell’attività di verifica, la consultazione delle banche dati disponibili risulta di fondamentale ausilio anche in quella di preparazione, al fine di:

- consolidare e aggiornare l’insieme degli elementi di conoscenza acquisiti in sede di selezione del contribuente ed integrarlo di ulteriori e più dettagliate informazioni atte a indirizzare in maniera più mirata e incisiva le attività ispettive;
- verificare la sussistenza di eventuali cause preclusive per l’esecuzione dell’attività ispettiva, quali, soprattutto, l’esistenza di analoghe attività già in corso nei confronti del soggetto;
- riscontrare la sussistenza di eventi sopravvenuti rispetto alla fase di programmazione, che impongano di rimodulare ovvero di rivisitare, in tutto o in parte, le scelte originariamente operate relativamente all’intervento nel suo complesso ovvero a singoli aspetti di questo.

Pertanto, fermi restando gli specifici approfondimenti già operati in sede di programmazione, anche nella fase preparatoria degli interventi ispettivi occorrerà valutare attentamente l’opportunità di consultare ovvero riconsultare quantomeno i principali sistemi informatici.

f. La preventiva verifica dell'assenza di altre attività ispettive nei confronti del contribuente.

Come dianzi già accennato, un importante adempimento da non trascurare nella fase di preparazione delle attività ispettive è la preventiva verifica dell'assenza di altre analoghe attività già in corso nei confronti dello stesso contribuente.

Ed invero, nonostante la presenza di specifiche disposizioni che regolano la ripartizione delle competenze tra i diversi reparti del Corpo in ordine all'esecuzione delle attività di verifica nonché le deroghe che possono essere autorizzate dai diversi livelli gerarchici a ciò deputati, non è possibile escludere *a priori* che nei confronti del medesimo contribuente possano essere avviate contestualmente più attività ispettive da parte di reparti del Corpo, così come, più verosimilmente, che possano verificarsi sovrapposizioni ispettive tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, soprattutto in quei settori e per quelle categorie di contribuenti rispetto ai quali non sono previste forme di coordinamento stabilizzate.

Al fine di verificare l'assenza di ulteriori attività di controllo da parte di altri Reparti del Corpo o di Uffici Finanziari nei confronti del contribuente selezionato, è sempre necessario che il Direttore della Verifica ovvero il Capo Pattuglia designato, nell'imminenza dell'avvio dell'attività ispettiva (anche il giorno stesso e prima di intraprendere l'accesso), provveda ad operare la cosiddetta "simulazione" dell'inserimento al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria del Modello Unificato delle Verifiche (MUV), il quale, come noto, dal 1° gennaio 2000 costituisce la base di rilevazione per tutti i servizi di verifica in materia di imposte sui redditi ed IVA effettuati dai reparti del Corpo e dalle Agenzie delle Entrate e delle Dogane.

3. Il piano di verifica.

Il piano di verifica è un documento avente esclusiva rilevanza interna, destinato a documentare tutte le scelte operative che i responsabili dell'attività di verifica adottano e ad esporre le relative motivazioni; la redazione del piano è obbligatoria per ogni genere di verifica.

Il piano è redatto, in duplice esemplare, dal Direttore della Verifica e dal Capo Pattuglia – ove quest'ultimo abbia partecipato alla fase preparatoria – già antecedentemente all'avvio dell'intervento ed è oggetto di periodiche integrazioni e/o aggiornamenti nel corso dello sviluppo dell'intervento stesso; Direttore della Verifica e Capo Pattuglia ne curano l'aggiornamento nel prosieguo delle attività e ne sottoscrivono il contenuto, apponendovi altresì il luogo e la data di redazione, relativamente ad ogni integrazione.

La compilazione di tale atto, non costituisce un mero adempimento di natura formale, ma assolve ad una funzione sostanziale, in quanto, tra l'altro:

- consente di apprezzare preliminarmente la validità degli elementi posti a base della selezione del soggetto e, quindi, delle fonti di innesco dell'attività ispettiva;
- permette di monitorare lo stato di avanzamento della verifica e di valutare la coerenza delle decisioni assunte rispetto agli obiettivi prefissati, sulla base delle concrete risultanze delle diverse fasi esecutive dell'attività ispettiva rapportate alla specifica realtà oggetto di ispezione;
- è destinato a documentare, anche "a futura memoria", le ragioni di determinate scelte operative ed ispettive, facendo eventualmente riferimento anche a valutazioni che non trovano evidenza negli atti della verifica aventi rilevanza esterna; in questa prospettiva:
 - . appare fortemente opportuno che nel piano di verifica vengano menzionati gli eventuali riferimenti giurisprudenziali, di prassi e, se del caso, dottrinali, utilizzati per orientare o supportare la formulazione delle proposte di recupero a tassazione;
 - . nel piano di verifica deve essere fatta in ogni caso menzione delle metodologie di controllo di cui al paragrafo 2.c., utilizzate e consultate nel corso dell'attività ispettiva, nonché delle *check list* di cui al documento "**Percorsi Ispettivi**" unito alla presente

circolare, di cui è cenno al paragrafo 2.d., consultate e compilate nel corso della medesima attività ispettiva;

- supporta l'azione dei livelli competenti all'esercizio della funzione di controllo; a questo specifico proposito e formulando rinvio alle indicazioni contenute nel Capitolo 7 della precedente Parte I:
 - . in caso di controllo nel corso dell'esecuzione dell'attività, se il piano di verifica viene visionato dal livello di comando che vi procede questo deve apporvi in calce il proprio visto, su entrambi gli esemplari; nell'eventualità che detto livello impartisca direttive circa l'ulteriore prosecuzione dell'attività, queste devono essere riportate in entrambi gli esemplari e sottoscritte;
 - . in caso di controllo sugli atti, un esemplare del piano di verifica deve essere inoltrato, unitamente al processo verbale di constatazione, alle *check list* compilate ed alle schede di "programmazione" e "preparazione" al livello di comando competente.

La natura e la funzione del piano di verifica determinano che il documento sia connotato da estrema flessibilità quanto ai contenuti e modalità di compilazione, dovendo esso registrare dati e informazioni variabili in ragione delle scelte strategiche adottate dai responsabili del controllo e delle circostanze specifiche di ogni caso concreto; nella fase iniziale, il piano riporta:

- i dati identificativi del soggetto selezionato (denominazione, codice fiscale, Partita IVA, attività svolta, sede legale e amministrativa, eventuali unità locali ecc.);
- le caratteristiche dell'intervento, ossia la tipologia di attività ispettiva, la fonte d'inesco, le annualità da verificare e altre informazioni similari;
- i nominativi del Direttore della Verifica, del Capo Pattuglia e degli altri verificatori;
- le scelte operative iniziali, con l'indicazione degli aspetti della gestione e dei connessi riflessi contabili su cui si intende concentrare l'attenzione ispettiva;
- gli strumenti di indagine prescelti e gli obiettivi che si intende perseguire attraverso il loro utilizzo, indicando, ad esempio, l'esercizio del potere di accesso e le relative modalità di esecuzione, l'eventuale esecuzione di accesso domiciliare, le verificazioni dirette e le altre rilevazioni che si intende effettuare all'atto dell'avvio dell'intervento, le metodologie di controllo che si intende adottare, le poste di bilancio e/o le operazioni gestionali che si intende sottoporre a controllo, i riscontri di coerenza interna ed eventualmente esterna che si ritiene di effettuare, la previsione del ricorso alle indagini finanziarie, il luogo di esecuzione della verifica.

Nel prosieguo dell'attività ispettiva, il Direttore della Verifica ed il Capo Pattuglia avranno cura di annotare nel piano tutte le decisioni che hanno una influenza diretta sullo svolgimento dell'attività, ponendo in particolare evidenza le modifiche che si rendono necessarie rispetto alle scelte iniziali ed esplicitando, in maniera sintetica ma al tempo stesso chiara ed esaustiva, le connesse motivazioni, indicando, ad esempio, tra l'altro:

- i controlli che si sono resi effettivamente necessari una volta avviata l'attività ispettiva e ogni altra scelta operativa assunta sulla base degli sviluppi dell'ispezione;
- l'estensione della verifica ad altre annualità e/o ad altri settori impositivi diversi e/o aggiuntivi rispetto a quelli inizialmente selezionati e le motivazioni che hanno determinato l'ampliamento del controllo;
- l'eventuale sospensione della verifica e le ragioni dell'interruzione delle attività;
- la proroga delle attività ispettive oltre il trentesimo giorno lavorativo, ai sensi dell'art. 12, comma 5, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, con l'indicazione delle relative motivazioni;
- l'individuazione di indizi di reato e l'assunzione degli adempimenti necessari per effetto dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione del c.p.p., nonché la compiuta individuazione di fattispecie penalmente rilevanti e la conseguente redazione della pertinente comunicazione di notizia di reato diretta alla competente Autorità Giudiziaria;

- ogni altro evento e decisione che assume rilevanza ai fini della prosecuzione e della conclusione della verifica.

Durante l'attività ispettiva un esemplare del piano è custodito dal Direttore della Verifica e l'altro dal Capo Pattuglia; al termine della verifica entrambi gli esemplari saranno uniti agli atti della stessa.

4. Il foglio di servizio e l'ordine d'accesso.

Prima dell'avvio delle operazioni ispettive il Direttore della Verifica deve redigere il foglio di servizio, da sottoporre alla firma, relativamente al primo giorno di avvio delle operazioni, *nei reparti territoriali e nei Nuclei pt non strutturati su Gruppi di Sezioni*, del Comandante del reparto e, *nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezioni*, del Comandante di Gruppo di Sezioni.

Relativamente ai giorni successivi, il foglio di servizio è firmato dallo stesso Direttore della Verifica.

Nel foglio di servizio dovranno essere riportati:

- luogo e data delle operazioni;
- grado e nominativo dei militari operanti; ove questi ultimi siano numerosi, soprattutto relativamente al primo giorno dell'intervento, gli stessi potranno essere riportati in un elenco allegato, da richiamare espressamente nel foglio di servizio;
- i dati identificativi del soggetto da verificare o da controllare;
- l'ordine circostanziato dell'operazione di servizio da intraprendere, indicando in particolare:
 - . la tipologia di attività ispettiva (verifica o controllo), richiamando i riferimenti normativi sulla base dei quali la stessa è intrapresa;
 - . l'annualità o le annualità da sottoporre ad ispezione;
 - . l'oggetto dell'ispezione, evidenziando il settore o i settori impositivi interessati dall'intervento;
 - . ove necessario, la contestuale esecuzione dell'accesso presso luoghi in cui si svolgono attività commerciali, agricole o di lavoro autonomo e gli adempimenti ispettivi successivi all'accesso stesso, quali, in linea generale, l'esecuzione di ispezioni, verificazioni e ricerche, richiamando i riferimenti normativi sulla base dei quali l'accesso e gli altri adempimenti vengono effettuati; a tal fine, per quanto riguarda l'individuazione dei luoghi in cui dar corso ai suddetti adempimenti, si dovrà avere cura di utilizzare espressioni tendenzialmente comprensive, riferite alle sedi, alle unità locali e ad ogni altro locale in disponibilità dell'impresa o dello studio da sottoporre ad attività ispettiva.

Nel caso in cui si proceda con accesso presso luoghi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività economiche ed abitazione, ovvero presso luoghi adibiti esclusivamente ad abitazione, occorre predisporre un autonomo e specifico foglio di servizio contenente il particolare ordine di accesso, richiamando i riferimenti normativi del caso e gli estremi dell'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria che consente l'esecuzione dell'accesso stesso.

All'atto dell'avvio dell'ispezione copia del foglio di servizio deve essere consegnata al contribuente, o a chi in quel momento lo sostituisce, notificando il contenuto del documento e dandone atto nel processo verbale di verifica; analogamente occorrerà procedere nei casi in cui, verifica durante, si rendesse necessario procedere all'estensione delle attività ad altri periodi di imposta ovvero ad altri settori impositivi, nonché nei casi in cui si procede alla proroga delle attività ispettive oltre il trentesimo giorno lavorativo, ai sensi dell'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000.

Negli **Allegati 10 e 11 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, sono riportati alcuni "fac-simili" di fogli di servizio relativi all'avvio di una verifica con accesso presso la sede dell'attività e all'esecuzione di un accesso domiciliare, predisposti sulla base dell'attuale configurazione delle scritture di servizio.

A questo proposito, è bene fare cenno al *Piano d'Innovazione Tecnologica della Guardia di Finanza*, nell'ambito del quale, a breve, verrà reso operativo il Nuovo Sistema Informativo.

Si tratta, più in dettaglio, di una piattaforma tecnologica integrata con la quale verranno gestite e rendicontate, in maniera completa ed uniforme sul territorio, tutte le attività operative, amministrative e logistiche dei reparti del Corpo.

In tale contesto, saranno tra l'altro modificate le modalità di compilazione dei fogli di servizio che, in base alla nuova impostazione, saranno predisposti con un'apposita procedura informatica ed acquisiti direttamente a sistema; naturalmente, verrà mantenuta la possibilità di disporre dei fogli di servizio in formato cartaceo, per consentire il regolare assolvimento degli adempimenti in precedenza illustrati.

CAPITOLO 2

L'AVVIO DELLA VERIFICA

1. Il luogo di esecuzione della verifica.

Fra le decisioni da adottare in vista dell'avvio della verifica, rientra quella attinente al luogo ove questa dovrà essere svolta; tale decisione, da assumere di concerto fra Direttore della Verifica e Capo Pattuglia, ove questo abbia partecipato alla fase preparatoria:

- deve essere riportata a piano di verifica, prima dell'avvio dell'intervento, salve successive emergenze che impongano i cambiamenti del caso, nei termini più avanti riportati;
- deve contemperare l'esigenza di completezza dell'azione ispettiva e, di conseguenza, la tendenziale necessità di porre i verificatori nelle condizioni di avere agevole e spedito accesso a tutta la documentazione da esaminare, oltre che di potersi confrontare sul piano tecnico, ove necessario, con il contribuente, con il principio generale, stabilito dall'art. 12 della L. n. 212/2000, per il quale le verifiche devono svolgersi con la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente stesso, nonché alle sue relazioni commerciali o professionali;
- deve parimenti tenere conto dell'opportunità, ove possibile, di garantire condizioni di lavoro al personale adeguate alle circostanze, nonché delle esigenze generali del reparto o dell'articolazione di appartenenza degli stessi.

La possibilità di assicurare forme spedite di accesso alla documentazione, soprattutto in presenza di impianti contabili complessi, eventualmente gestiti, come nelle aziende medio – grandi, da articolazioni amministrative interne, ovvero che, sebbene di per sé stessi semplici, risultino particolarmente frammentati, come nel caso di certe attività rivolte ad una notevole massa di consumatori finali, è indubbiamente meglio garantita dallo svolgimento delle attività presso la sede del contribuente; quest'ultima soluzione, di norma, permette altresì un più immediato e continuativo confronto tecnico con il contribuente stesso, con il professionista che lo assiste o altri soggetti a ciò delegati, che risulta spesso necessario sia in presenza di operazioni commerciali, finanziarie o d'altra natura complesse e articolate, soprattutto ove poste in essere da aziende medio – grandi, sia nel quadro di ricostruzioni indirette del ciclo d'affari con metodo indiretto – presuntivo, nei riguardi dei soggetti di minori dimensioni.

La presenza dei verificatori presso il contribuente, inoltre, permette a quest'ultimo di meglio esercitare i diritti che gli sono riconosciuti in occasione delle verifiche, potendo continuativamente assistere, direttamente o tramite professionista o altro soggetto a ciò delegato, alle operazioni ispettive.

Sebbene queste considerazioni inducano a ritenere tendenzialmente preferibile lo svolgimento della verifica presso la sede del contribuente, ovvero presso la sede del professionista che lo assiste, la verifica stessa potrà comunque essere effettuata presso l'ufficio dei verificatori in tutti i casi in cui tale soluzione, a giudizio del Direttore della Verifica, sentito il Capo Pattuglia, risulti meglio corrispondere alle esigenze generali proprie del caso concreto o della particolare contingenza, avendo in questo caso cura di:

- esplicitare le ragioni di tale scelta, secondo le regole generali, nel piano di verifica;
- adottare tutte le cautele necessarie ove occorra trasportare la documentazione presso l'Ufficio e per garantirne l'integrità nel relativo luogo di conservazione;
- consentire, ove il contribuente ne faccia richiesta, che lo stesso, il suo professionista o altro soggetto a ciò espressamente delegato, possa assistere, nei tempi e con le modalità da detti soggetti ritenute opportune, purché compatibili con le altre esigenze del reparto (ivi comprese, soprattutto, quelle attinenti alla riservatezza delle altre attività in corso presso quest'ultimo), alle operazioni ispettive;

- nel caso in cui il contribuente non intenda avvalersi di tale facoltà, darne espressamente atto nel piano di verifica, nel processo verbale di verifica ed in quello di constatazione.

Dal punto di vista più strettamente giuridico, occorre tenere presente che l'art. 12, comma 3, della L. n. 212/2000, stabilisce che "su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta"; questa previsione, pone due ordini di problemi di carattere sistematico – interpretativo, la cui soluzione assume evidente importanza pratica:

- in primo luogo, occorre stabilire se, per effetto di detta previsione, ove il contribuente non richieda che l'esame documentale avvenga nell'ufficio dei verificatori, questi siano comunque obbligati a svolgere le operazioni ispettive presso la sede del contribuente medesimo.

A questo proposito, va adeguatamente posto in risalto come lo stesso art. 12 della L. n. 212/2000, in più di una circostanza, ammetta la possibilità che la verifica venga svolta in luoghi diversi dalla sede in cui opera il soggetto ispezionato; in tal senso depongono il comma 1, il quale, nel sancire che "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività... sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo", riconosce, implicitamente, l'esistenza di verifiche che, non essendo caratterizzate da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo", non vengono effettuate presso i locali in cui si svolge l'attività economica, nonché il comma 5, che, come meglio sarà esaminato più avanti, da un lato esplicitamente collega il termine di permanenza massima ivi contemplato alle "verifiche presso la sede del contribuente", con ciò ammettendo ulteriormente la possibilità che vengano effettuate verifiche o "porzioni" di queste in luoghi diversi dalla sede del contribuente e, dall'altro, condizionando la possibilità dei verificatori di ritornare nella sede del contribuente a certi tassativi presupposti, nulla dispone a proposito della prosecuzione o della ripresa dell'attività ispettiva al di fuori della sede stessa, cui pertanto è possibile dare corso anche in assenza dei presupposti medesimi.

Sulla base di questi riferimenti normativi, il richiamato comma 3, dell'art. 12, della L. n. 212/2000, non fa altro che sancire una facoltà del contribuente e non può essere interpretata 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;

- secondariamente e per converso, si pone la necessità di stabilire se, una volta esercitata la facoltà indicata dalla norma da parte del contribuente, i verificatori siano senz'altro obbligati a far transitare la materiale effettuazione delle operazioni ispettive presso il proprio ufficio.

È questo un tema particolarmente delicato, perché se, da un lato, l'esercizio della facoltà in argomento costituisce evidente espressione delle potestà di godimento dei locali in proprietà o in possesso da parte del contribuente, rispetto alle quali è difficile prospettare pratiche forme di opposizione, per altro verso non va dimenticato che l'attività ispettiva fiscale costituisce espressione del doveroso esercizio di una funzione pubblica, tutelata da norme costituzionali di pari rango rispetto a quelle che presiedono ai diritti dei singoli.

Nell'ipotesi in cui le concrete circostanze del caso specifico rendano particolarmente difficoltosi l'esecuzione e il completamento delle operazioni ispettive, col grado di esaustività che si stima necessario, al di fuori dei locali del contribuente – ad esempio perché la documentazione da esaminare è così voluminosa da non potere essere trasportata, oppure in quanto occorre procedere sul posto, in maniera continuativa, a verificazioni o rilevazioni dirette – è necessario ricercare, in maniera equilibrata, la soluzione migliore, confidando nella auspicabile collaborazione del contribuente, peraltro dovuta a norma dell'art. 10, comma 1, della stessa L. n. 212/2000.

In quei casi "limite" in cui dovesse risultare che l'atteggiamento del contribuente sia strumentalmente ispirato a creare ostacoli, impedimenti, difficoltà all'attività ispettiva, specialmente perché palesemente esorbitante rispetto alle effettive esigenze concrete, potrà essere presa in esame l'eventuale ricorrenza dei presupposti per configurare un caso

di rifiuto o sottrazione all'ispezione della documentazione, con le conseguenze del caso anche in punto di metodi di ricostruzione della base imponibile; per converso, ove emerga che la richiesta del contribuente di spostare il controllo presso gli uffici dei verificatori sia motivata da sostanziali ed effettive esigenze connesse alla funzionalità della propria attività, i verificatori stessi dovranno adottare ogni iniziativa idonea per accedervi, eventualmente anche valutando la possibilità di ricorrere a metodologie ispettive parzialmente diverse da quelle che richiedono l'integrale disponibilità della documentazione.

Resta ovviamente inteso che, qualora l'esigenza che abbia indotto il contribuente a richiedere lo spostamento delle operazioni dai suoi locali sia limitata nel tempo ed i verificatori ritengano comunque necessario procedere presso i locali stessi, potrà anche essere presa in esame la possibilità di sospendere l'attività ispettiva per il tempo necessario.

Tutte le decisioni e soluzioni adottate in concreto in ordine alla richiesta del contribuente in argomento, devono essere riportate e motivate nel piano di verifica, nonché nel processo verbale di verifica ed in quello di constatazione.

2. I periodi d'imposta da sottoporre a verifica e i termini di decadenza dell'azione di accertamento.

Anche la scelta relativa ai periodi d'imposta da sottoporre ad attività ispettiva deve essere adottata dal Direttore della Verifica, eventualmente di concerto con il Capo Pattuglia, prima dell'avvio dell'intervento, sia per orientare di conseguenza le operazioni, sia per poter portare formalmente a conoscenza del contribuente, secondo le disposizioni dell'art. 12 della L. n. 212/2000, l'oggetto dell'intervento, comprensivo della relativa estensione temporale.

Detta scelta, strettamente connessa agli obiettivi ispettivi come maturati a seguito della precedente azione di *intelligence* e/o della preventiva fase di preparazione ed eventualmente assestati sulla base delle necessità e delle emergenze che si presentano del corso delle operazioni di controllo, deve essere chiaramente riportata nel piano di verifica compilato prima dell'avvio, con adeguate esplicitazioni circa le relative motivazioni; in via generale, la verifica, a prescindere dalla sua estensione rispetto alle situazioni o alle operazioni prese in esame ed ai settori impositivi considerati, deve avere ad oggetto:

- almeno un periodo d'imposta "chiuso", vale a dire rispetto al quale sono scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni; detto periodo d'imposta deve coincidere, quale regola generale, con quello rispetto al quale sussistono i maggiori indizi di evasione, sulla base delle risultanze disponibili e/o acquisite dalla pregressa attività di *intelligence* e da quella preparatoria;
- tendenzialmente, l'annualità in corso all'atto dell'avvio dell'intervento, quanto meno con riguardo al riscontro dell'osservanza degli adempimenti principali in tema di attuazione del rapporto d'imposta in corso d'anno, quali, essenzialmente, gli obblighi formali, eventuali liquidazioni e versamenti periodici, effettuazione e versamento di ritenute d'acconto.

È appena il caso di evidenziare che non dovranno in alcun modo essere presi in considerazione periodi d'imposta per i quali sono già maturati i termini di decadenza dell'azione di accertamento, atteso che per questi la posizione fiscale del contribuente si è definitivamente stabilizzata; detti termini sono individuati a fattor comune per le imposte sui redditi/IRAP e l'imposta sul valore aggiunto, rispettivamente dagli artt. 43 e 57 dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72, al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Dovrà comunque essere sempre verificato se, con riferimento ad annualità che sarebbero decadute ai sensi delle disposizioni dianzi richiamate, sussistano cause di estensione dei termini anzidetti, che permettano di svolgere l'attività ispettiva anche nei riguardi delle annualità stesse, quali, ad esempio:

- eventuali previsioni di legge che, nell'introdurre e regolamentare forme di sanatoria o di definizione, integrale o parziale, delle posizioni fiscali dei contribuenti, dispongano, nel contempo, relativamente a quei soggetti che non intendano aderirvi, l'estensione dei termini di decadenza dell'azione di accertamento; è il caso, ad esempio, di alcune delle sanatorie a suo tempo previste dalla Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge Finanziaria 2003), estese al periodo d'imposta 2002 per effetto della Legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge Finanziaria 2004);
- il riscontro di una violazione penalmente rilevante ai sensi del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, da cui consegue il raddoppio dei termini indicati dai citati articoli dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72, secondo le modifiche a questi apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella Legge 4 agosto 2006, n. 248.

Al riguardo, si ricorda che tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto legge dianzi menzionato (4 luglio 2006), sono ancora pendenti i termini di accertamento, per così dire, "ordinari", di cui ai menzionati articoli dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72.

È inoltre possibile che, nel corso dell'esecuzione dell'attività, si presenti la necessità di estendere le operazioni ispettive a periodi d'imposta diversi da quelli inizialmente presi in considerazione; detta estensione, che difficilmente può ritenersi non necessitata in presenza di irregolarità ovvero fenomeni evasivi od elusivi di cui risulti fondatamente la sussistenza anche in altre annualità, deve essere decisa dal Direttore della Verifica, di concerto con il Capo Pattuglia e deve essere fatta adeguatamente risultare, unitamente alle relative motivazioni:

- nel piano di verifica;
- in apposito foglio di servizio, relativo al giorno a partire dal quale opera l'estensione;
- nel processo verbale di verifica relativo al giorno a partire dal quale opera l'estensione; nello stesso processo verbale ovvero in quello relativo ai giorni immediatamente successivi dovrà essere data contezza, altresì, delle eventuali ulteriori operazioni poste in essere in conseguenza dell'estensione, fra cui l'acquisizione della documentazione, contabile e/o extracontabile, relativa alle annualità rispetto alle quali opera l'estensione stessa;
- nel processo verbale di constatazione, a chiusura delle operazioni.

3. Adempimenti procedurali.

a. Le garanzie del contribuente. Profili generali.

(1) Lo Statuto dei diritti del contribuente.

L'attività ispettiva in materia fiscale è senza dubbio connotata da un certo grado di invasività nei riguardi del soggetto che vi è sottoposto; il legislatore, pertanto, è nel tempo intervenuto per delineare un sistema di diritti e di garanzie in grado di salvaguardare gli interessi fondamentali del soggetto stesso, compatibilmente con l'esigenza di assicurare in ogni caso la doverosa completezza ed esaustività dell'attività ispettiva.

Alcuni di detti diritti e garanzie operano e vanno salvaguardati nel momento stesso in cui tale attività viene intrapresa e, pertanto, ne appare opportuno l'esame già in questa sede.

Al riguardo, si rammenta in via preliminare che le disposizioni che regolano tali diritti e garanzie sono contenute nella già citata Legge 27 luglio 2000, n. 212, nota come "Statuto dei diritti del contribuente", con cui è stato introdotto un ampio quadro di previsioni volte a regolamentare, su un piano generale, i rapporti fra Amministrazione finanziaria e soggetti passivi dei rapporti d'imposta, sia in materia di conoscibilità del sistema normativo tributario nel suo complesso, sia nell'ambito delle attività di accertamento e riscossione esercitate dagli Uffici fiscali; in questo contesto, lo Statuto ha appunto reso effettivo il riconoscimento di alcuni diritti fondamentali del contribuente, tra i quali quelli all'informazione e all'assistenza, alla chiarezza delle norme tributarie,

alla semplificazione degli adempimenti, alla tutela dell'affidamento, all'equità e ragionevolezza delle sanzioni, all'equilibrato e regolare svolgimento delle procedure di controllo ed accertamento.

Nei sottoparagrafi che seguono saranno esaminate le prescrizioni dell'art. 12 dello Statuto in tema di diritti del contribuente durante le verifiche fiscali, con specifico riferimento a quelle che impongono, da parte dei verificatori, l'osservanza di specifici adempimenti; nel dettaglio, detto articolo prevede che:

- gli accessi presso locali destinati all'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo devono essere motivati da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo" e, salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, devono svolgersi durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività ed alle relazioni commerciali o professionali;
- all'inizio della verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti che gli devono essere riconosciuti e degli obblighi cui è soggetto;
- l'esame dei documenti amministrativi e contabili, su richiesta del soggetto controllato, può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta; al riguardo si rinvia a quanto osservato al paragrafo 1 del presente Capitolo;
- delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica;
- la permanenza presso la sede del contribuente "non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio"; è tuttavia prevista la possibilità di ritornarvi, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dopo la conclusione delle operazioni di verifica, ovvero per specifiche ragioni, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio;
- ove il soggetto controllato ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, lo stesso può rivolgersi al Garante del contribuente;
- entro i sessanta giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente può comunicare osservazioni e richieste agli uffici impositori.

La formalizzazione delle garanzie del contribuente nel corso delle verifiche e dei controlli, deve avvenire nel processo verbale di verifica ed in quello di constatazione a chiusura delle operazioni; fermo restando che funzioni, natura e generali modalità di compilazione di questi atti saranno analiticamente illustrati, rispettivamente, nei successivi Capitoli 3 e 5 della presente Parte III, nei paragrafi che seguono saranno evidenziate le indicazioni da riportare nel processo verbale di verifica stesso al momento dell'avvio dell'attività ispettiva.

(2) *La necessità di evitare che l'attività ispettiva incida negativamente sul normale svolgimento dell'attività economica.*

La chiara previsione normativa al riguardo contenuta nell'art. 12, comma 1, della L. n. 212/2000 rende necessario che l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, non impedisca o renda difficoltosa al contribuente la possibilità di continuare a curare regolarmente le proprie relazioni personali, commerciali e professionali, così come di assicurare la continuità dei flussi produttivi e la funzionalità delle strutture amministrative di supporto durante lo svolgimento dell'ispezione.

All'atto dell'avvio dell'intervento, così come per tutta la durata dello stesso, pertanto, le unità operative devono porre in essere tutti gli accorgimenti utili per ridurre al massimo gli effetti pregiudizievoli dell'attività ispettiva rispetto al normale andamento delle relazioni dei contribuenti con i propri fornitori, con i clienti, con gli enti finanziari e con gli altri soggetti, compatibilmente con la tipologia dei controlli da effettuare.

L'applicazione doverosa di tali principi va tuttavia armonizzata e resa coerente con le esigenze di efficienza, efficacia, economicità e completezza dell'ispezione, al fine di non pregiudicare l'esito del servizio ed il diligente adempimento delle funzioni demandate ai verificatori; in tale prospettiva, come già evidenziato, quanto meno in parte, nel paragrafo 1., trattando del luogo di esecuzione della verifica, ogni situazione di potenziale disaccordo in ordine alle concrete modalità di esecuzione dell'accesso ovvero delle successive fasi dell'ispezione, deve essere trattata tenendo presente:

- per quanto riguarda le operazioni di accesso e di ricerca, la natura oggettivamente autoritativa ed esecutiva che la vigente legislazione attribuisce a tali atti, da porre in essere anche in caso di opposizione del contribuente;
- per quanto concerne gli adempimenti di esibizione e messa a disposizione dei verificatori di tutta la documentazione all'atto dell'avvio dell'intervento, da parte del contribuente, il contenuto obbligatorio degli stessi, assistito in caso di inosservanza da specifiche disposizioni sanzionatorie oltre che da conseguenze sul piano dei metodi di ricostruzione della base imponibile; al riguardo si rinvia a quanto esposto al paragrafo 5. del Capitolo 2 della Parte II della presente istruzione;
- relativamente allo sviluppo ulteriore delle operazioni nei giorni successivi all'avvio dell'intervento, l'opportunità di ricercare, nel quadro del generale principio di collaborazione e buona fede fra contribuente e Amministrazione finanziaria, di cui all'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000, soluzioni equilibrate idonee a contemperare le esigenze del contribuente stesso e quelle proprie dell'attività ispettiva.

(3) *L'effettuazione di accessi sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo e la connessa informativa al contribuente.*

Altro precetto generale di cui occorre tenere adeguata considerazione all'atto dell'avvio di verifiche e controlli, è il precetto, parimenti contenuto nel comma 1 dell'art. 12 della L. n. 212/2000, che condiziona la possibilità di accedere presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo alla sussistenza di "effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo" e che impone che ciò avvenga, salvi casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività, oltre che, come si è in precedenza accennato, con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile all'attività ispezionata.

Come già posto in risalto, a suo tempo, nella circolare del Comando Generale – III Reparto 17 agosto 2000, n. 250400, l'individuazione dei confini concreti della condizione imposta dalla norma in esame è strettamente legata alla definizione della sua funzione, individuabile nella necessità di contemperare l'interesse del contribuente a non subire limitazioni del proprio diritto al normale esercizio dell'iniziativa economica con l'interesse dell'Amministrazione finanziaria di ricercare in modo efficace le prove di eventuali violazioni alla normativa fiscale che andrebbero altrimenti disperse, ovvero di procedere a rilevamenti fisici sul posto diversamente non eseguibili.

Da ciò discende che le "effettive esigenze" ricorrono in concreto in tutti i casi in cui l'intervento ispettivo:

- implichi la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile;
- imponga l'effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente, come è il caso delle cosiddette "verificazioni dirette" o "altre

rilevazioni”, quali, principalmente, il riscontro dell’esistenza e dell’esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili, la quantificazione delle giacenze di magazzino, il riscontro delle consistenze di cassa, l’identificazione sul posto dei lavoratori dipendenti, l’effettuazione di analisi qualitative che danno luogo a responsi di natura tecnica, la misurazione del consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione, la resa lavorativa media del personale impiegato, la rilevazione dei listini prezzi, il calcolo dei consumi di materiali necessari ai processi produttivi, la rilevazione dei dati strutturali posti a base degli studi di settore, ogni altro riscontro o rilevamento materiale, documentale o fattuale utilizzabile nel quadro della ricostruzione della base imponibile;

- richieda una azione, continuativa e coordinata, di riconciliazione, confronto, analisi ed elaborazione di un insieme complesso di dati contabili, extracontabili, materiali e fattuali, adeguatamente rapportati alle dimensioni, caratteristiche e condizioni di esercizio dell’attività ispezionata, difficilmente praticabile in assenza di una cognizione diretta di quest’ultima da parte dei verificatori.

Ove, in concreto, non ricorrano queste necessità, le finalità ispettive saranno comunque perseguite facendo ricorso agli altri poteri istruttori conferiti dalle leggi d’imposta che non comportano l’effettuazione di accessi, la cui analisi è più diffusamente proposta al Capitolo 2 della Parte II, al quale, pertanto, si rinvia.

Ad ogni modo, sia le “effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo” che giustificano l’accesso, come anche gli eventuali motivi di “eccezionalità ed urgenza” che dovessero giustificare l’effettuazione degli interventi fuori dagli orari ordinari di esercizio dell’attività, dovranno essere fatte risultare nel piano di verifica e nel processo verbale di verifica del primo giorno.

Più in dettaglio, nel processo verbale di verifica dovranno essere evidenziati, quali oggetto di specifica e chiara informazione resa al contribuente all’atto dell’avvio dell’intervento stesso, l’adempimento o gli adempimenti ispettivi ovvero, più in genere, le esigenze conoscitive o di approfondimento che rendono necessaria l’effettuazione dell’accesso presso la sede del contribuente.

(4) L’informativa al contribuente circa le ragioni che giustificano l’attività ispettiva e l’oggetto di quest’ultima.

Il comma 2, dell’art. 12, della L. n. 212/2000, riconosce al contribuente il diritto di essere informato, all’inizio della verifica, delle ragioni che l’abbiano giustificata e dell’oggetto che la riguarda; in merito è da osservare, in via preliminare, che tale diritto è riconosciuto al contribuente non solo nel caso in cui l’attività ispettiva si svolga presso la sede della sua attività, ma anche nel caso in cui la stessa venga avviata e proseguita presso gli uffici dei verificatori.

Un approccio sistematico alla previsione riguardante l’informazione relativa alle ragioni che giustificano l’intervento, non può prescindere dalla oggettiva constatazione, a suo tempo già posta in risalto con la citata circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, per cui le cause giustificative delle verifiche fiscali effettuate dalla Guardia di Finanza nei confronti dei contribuenti risiedono nell’adempimento dei compiti istituzionali assegnati agli Organi di polizia tributaria per l’accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie; più in dettaglio, l’inquadramento sistematico dell’art. 12 dello “Statuto” nel contesto più ampio delle norme che disciplinano gli accessi, le ispezioni e le verifiche ai fini delle imposte sui redditi, dell’IVA e degli altri tributi, infatti, induce a sottolineare che:

- ai sensi dell’art. 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, l’esercizio delle potestà ispettive è giustificato ogni qualvolta gli ufficiali o agenti di polizia tributaria hanno necessità di “assicurarsi dell’adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria”;

- in base all'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, la Guardia di Finanza procede all'effettuazione delle verifiche, di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici, "per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte dovute e per la repressione delle violazioni";
- l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 pone come presupposto del ricorso alle facoltà di verifica la sussistenza, in capo all'Ufficio finanziario o al Comando della Guardia di Finanza operanti, dell'esigenza di procedere ad ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ad ogni altra rilevazione "ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni";
- il comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001, nel quadro delle più generali funzioni di polizia economico finanziaria dell'Istituzione, attribuisce al Corpo la funzione di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia entrate ed uscite dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea; il successivo comma 4 collega all'esercizio di queste funzione la possibilità di esercitare tutte le potestà ed i poteri previsti dalle disposizioni fiscali.

Pertanto, sul piano giuridico, le attività ispettive di carattere fiscale, quali sub – procedimenti istruttori nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento tributario, traggono origine non già da una predeterminata e specifica tipologia di presupposti, quanto, piuttosto, in conseguenza del generale "potere – dovere" dell'Amministrazione finanziaria di controllare l'esatto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti.

In questa prospettiva, la *ratio* che traspare dalla norma in commento è quella di consentire al contribuente di avere contezza – attraverso una formale informazione che, in quanto oggetto di verbalizzazione da parte di pubblici ufficiali, presenta le stesse garanzie e, al contempo, attribuisce le stesse responsabilità proprie di qualsiasi atto pubblico – che l'attività ispettiva avviata nei suoi confronti sia effettivamente e realmente connessa all'esercizio di quel generale "potere – dovere" che la normativa demanda all'Amministrazione finanziaria ai fini del controllo della posizione fiscale del contribuente e non sia, eventualmente, espressione di esigenze ispettive diverse, arbitrarie o non pertinenti, tali da configurare un vizio di legittimità per "carezza" o "eccesso di potere".

Inquadrata in tal modo la finalità della norma, può osservarsi, sul piano della concreta estensione del contenuto dell'informazione circa le ragioni giustificative dell'intervento, come quest'ultimo debba necessariamente coordinarsi con quello che rappresenta, in via generale, il limite invalicabile alle informazioni che la Pubblica Amministrazione è legittimata a fornire ai privati, vale a dire il "segreto d'ufficio", il cui superamento è fonte di responsabilità penale ai sensi dell'art. 326 c.p.; più in dettaglio, l'art. 15 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3 – Testo Unico degli impiegati civili dello Stato – come modificato dall'art. 28 della L. n. 241/90, impone al pubblico impiegato di non trasmettere, a chi non ne abbia diritto, informazioni riguardanti provvedimenti od operazioni amministrative, in corso o concluse, ovvero notizie di cui sia venuto a conoscenza a causa delle sue funzioni, al di fuori delle ipotesi e delle modalità previste dalle norme sul diritto d'accesso.

Conseguentemente, per individuare i limiti del segreto d'ufficio occorre fare riferimento alla normativa sul diritto d'accesso contenuta nella L. n. 241/90 che, nel configurare un vero e proprio diritto soggettivo del privato alla conoscenza dei documenti amministrativi che lo riguardano, pone limitazioni significative, ulteriormente rafforzate dalla nuova formulazione dell'art. 24 della stessa legge, che esclude il diritto di accesso nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme – come più diffusamente evidenziato al paragrafo 4.b. del Capitolo 7 della presente Parte III – le particolari norme che li regolano.

Per quanto precede, può constatarsi che il soggetto ispezionato ha il diritto di essere informato, nel quadro delle ragioni giustificative dell'intervento, anche della tipologia della fonte di innesco della verifica, tenuto però conto della inderogabile necessità di:

- non compromettere, in nessun caso, l'efficacia dell'intervento, fornendo anzitempo notizie circa le finalità investigative della verifica;
- rispettare l'obbligo del segreto d'ufficio su tutte quelle informazioni, acquisite prima dell'inizio della verifica, essenzialmente mediante l'attività di *intelligence*, che hanno permesso di delineare la "pericolosità fiscale" del soggetto ai fini della selezione e che, proprio per la loro genesi e la loro finalizzazione, hanno carattere riservato e rilevanza esclusivamente interna e possono pertanto essere comunicate all'esterno (ai contribuenti, come agli Uffici finanziari) solo dopo ed in quanto assumano, attraverso i riscontri effettuati nel quadro dell'attività ispettiva, l'oggettività ed il valore giuridico di "elementi utili ai fini dell'accertamento tributario";
- salvaguardare ulteriori e più specifiche esigenze di riservatezza configurate da particolari disposizioni di legge, come nel caso, ad esempio, della segnalazione di operazioni sospette ai sensi della normativa antiriciclaggio.

Si sottolinea, quindi, l'esigenza di mantenere sempre il massimo riserbo sull'attività informativa e di *intelligence*, che, normalmente ed ordinariamente, alimenta l'attività ispettiva della Guardia di Finanza quale Organo di polizia economico – finanziaria.

Ciò considerato, il Capo Pattuglia, il primo giorno dell'intervento, nel comunicare al contribuente lo scopo della visita, avrà cura di precisare e fare rilevare in atti se la verifica è d'iniziativa ovvero a richiesta, nonché di specificare altresì, in quest'ultimo caso e sempre che non ostino controindicazioni sul piano della riservatezza, l'Organo richiedente e – ancora se possibile e non configgente con il segreto d'ufficio – il criterio selettivo adottato nel caso specifico ovvero la tipologia di attivazione del servizio; in ogni caso ed a fattor comune, si farà riferimento alle "generali funzioni attribuite alla Guardia di Finanza ai fini della ricerca, prevenzione e repressione delle violazioni in materia entrate dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea, nonché ai fini dell'acquisizione e del reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte dovute e per la repressione delle violazioni, dal D.Lgs. n. 68/2001, dalla L. n. 4/29 e dai DD.P.R. nn. 600/73 e 633/72".

Va precisato che l'ambito di operatività dello specifico diritto d'informazione del contribuente non può essere circoscritto ad un prefissato contesto temporale, quale è l'avvio del controllo, ma deve considerarsi esteso a tutta la durata dell'ispezione, in corrispondenza dell'emersione di elementi di novità di rilievo che ne mutino il corso (proroga, sospensione, ecc.); anche in tali circostanze, pertanto, dovranno essere inserite analoghe diciture nel processo verbale di verifica del giorno in cui detti mutamenti si realizzano.

Per quanto riguarda, invece, il diritto del contribuente ad essere informato dell'oggetto dell'intervento, questo riguarda, in via generale, la "porzione" del complesso degli atti o delle operazioni di gestione su cui verte l'attività ispettiva, l'arco temporale cui la stessa si riferisce, la specificazione dei tributi presi in considerazione nell'ambito della medesima attività.

Nel processo verbale di verifica del primo giorno dell'intervento, deve pertanto essere fornita chiara indicazione di dette circostanze, facendo sempre attenzione ad evitare di fornire informazioni che possano rivelarsi pregiudizievoli per il fondamentale rispetto del segreto d'ufficio nei termini anzidetti; ove l'oggetto, per qualsivoglia ragione, cambi, anche solo in parte, nel corso dell'intervento, occorrerà reiterare specifica informazione nei riguardi del contribuente.

(5) Le altre informazioni circa i diritti e gli obblighi del contribuente.

Oltre alle specifiche informative di cui ai sottoparagrafi (3) e (4), all'atto dell'avvio dell'intervento e, segnatamente, nel processo verbale relativo al primo giorno, il contribuente deve essere appositamente reso edotto:

- dei diritti che gli devono essere riconosciuti in occasione delle verifiche fiscali, consistenti nelle facoltà di:
 - farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
 - richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta;
 - muovere rilievi o formulare osservazioni, delle quali deve essere dato atto nel processo verbale di verifica;
 - rivolgersi al Garante del contribuente, nei casi in cui ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge;
 - comunicare all'Ufficio impositore, entro sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione redatto a conclusione dell'intervento, osservazioni e richieste;
 - richiedere, consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative;
- degli obblighi che su di lui incombono ed in particolare di quello di esibire – all'atto dell'accesso – tutti i libri, registri, scritture e documenti attinenti all'attività esercitata, facendogli rilevare che:
 - i libri, i registri, le scritture ed i documenti di cui venga rifiutata l'esibizione non potranno essere presi in considerazione, a suo favore, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa e che per rifiuto di esibizione si intende anche le dichiarazioni di non possedere i libri, i registri, i documenti e le scritture e/o la sottrazione di essi al controllo;
 - rifiutare l'esibizione o comunque impedire l'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge, e dei quali risulta l'esistenza, determina l'applicabilità di specifiche sanzioni amministrative;
 - l'omessa tenuta, il rifiuto di esibizione o comunque la sottrazione delle scritture contabili obbligatorie, ovvero l'indisponibilità di tali scritture per cause di forza maggiore, può legittimare l'Amministrazione finanziaria alla determinazione induttiva del reddito e dell'IVA.

Infine, in relazione alla previsione – riguardante ogni genere di atto dell'Amministrazione finanziaria – di cui all'art. 7, comma 2, lett. a), della L. n. 212/2000, il contribuente deve essere chiaramente reso edotto del reparto e della articolazione operativa (nonché dei relativi recapiti), presso cui può ottenere in qualsiasi momento informazioni in ordine all'attività ispettiva, nonché del nominativo del Direttore della Verifica.

Ovviamente in caso di sostituzione del medesimo Direttore della Verifica, la circostanza deve essere portata a conoscenza del contribuente mediante indicazione a verbale di verifica.

b. Le operazioni ispettive da intraprendere.

(1) Modalità esecutive dell'accesso.

Al Capitolo 3 della precedente Parte II sono state illustrate le disposizioni normative che regolano l'effettuazione delle varie tipologie di accesso e gli adempimenti di carattere generale che i verificatori devono porre in essere in conseguenza di queste disposizioni, anche alla luce delle indicazioni nel tempo fornite dalla giurisprudenza; richiamando integralmente quanto riportato in detto Capitolo, si espongono di seguito ulteriori indicazioni di carattere strettamente operativo in ordine alle modalità pratiche di effettuazione degli accessi.

In primo luogo, prima di dar corso all'intervento, i responsabili della verifica devono valutare attentamente le circostanze di tempo e di luogo, il numero, le dimensioni e l'ubicazione dei locali presso i quali l'accesso deve essere eseguito, allo scopo di calibrare adeguatamente l'impiego del personale e di assicurare il fattore sorpresa; in questo contesto, i militari indosseranno, di norma, l'abito civile, salvi casi eccezionali, allorché le condizioni particolari di tempo e di luogo inducano a ritenere che la presentazione di personale in divisa sia opportuna per agevolare il riconoscimento della qualifica degli operanti, nonché come tutela preventiva della loro sicurezza personale.

Una volta entrati all'interno dei locali, il Direttore delle Verifica – ove presente – o il Capo Pattuglia, nonché gli altri componenti di questa, si presenteranno al titolare o al rappresentante legale dell'azienda ovvero ad un suo sostituto, qualificandosi mediante l'esibizione delle tessere personali di riconoscimento e del foglio di servizio contenente l'ordine di accesso, nonché dell'elenco del personale incaricato eventualmente a questo allegato e renderanno manifesti gli scopi dell'intervento, sostanzialmente coincidenti con le informazioni da riportare successivamente a verbale di verifica circa le ragioni giustificative e l'oggetto dell'intervento stesso, oltre che delle effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo.

Ove il titolare, il rappresentante o un sostituto qualificato di questi non sia presente sul posto, il Direttore della Verifica o il Capo pattuglia chiederà di questi ultimi e attenderà il loro intervento solo se disponibili tempestivamente, mentre, in caso contrario, si darà seguito senza ulteriori formalità alle operazioni, facendo assistere a queste il personale dell'azienda presente sul posto, preferibilmente addetto alle articolazioni di carattere amministrativo; ovviamente, qualora l'accesso riguardi uno studio professionale il cui titolare risulti al momento assente, occorrerà osservare le indicazioni riportate al paragrafo 1.c. del Capitolo 3 della Parte II della presente istruzione.

Contestualmente, gli altri militari verificheranno la disposizione dei locali ed individueranno quelli di maggiore interesse ai fini delle successive attività di ricerca, anche in considerazione degli elementi d'informazione preventivamente acquisiti e posti alla base della selezione del contribuente; in tale fase, tutti gli operanti vigileranno sul comportamento di eventuali dipendenti o comunque delle persone presenti all'interno dei locali, per evitare che vengano posti in essere tentativi di distruzione od occultamento di documenti utili ai fini della verifica.

Se necessario, tutti i presenti nei locali aziendali o dello studio professionale dovranno essere invitati dai militari operanti ad astenersi dal porre in essere comportamenti ostativi alle finalità dell'intervento; in particolare, ai soggetti presenti nei locali ove verranno eseguite le successive operazioni di ricerca potrà essere chiesto di non utilizzare le apparecchiature informatiche in loro possesso.

Ove effettivamente necessario, in presenza di evidenze di comportamenti fraudolenti, potrà anche essere valutata, con le precauzioni del caso, la possibilità di scollegare dalla scheda di rete di certi *personal computer* il cavo di collegamento, al fine di evitare che da altre postazioni remote vengano eliminati eventuali dati di interesse dei verificatori, nonché di disattivare, qualora presente, la connessione *Wi-Fi* attraverso

l'apposito interruttore (hardware o software) presente sul PC; in nessun caso dovrà procedersi allo spegnimento del PC, per evitare che l'eventuale presenza di *files batch* possa causare, alla successiva accensione della macchina e mediante l'esecuzione in sequenza di comandi di sistema, l'eliminazione di dati d'interesse operativo.

Quale regola generale, i militari procederanno altresì all'identificazione del personale presente in azienda ai fini della successiva verifica della regolarità della loro posizione lavorativa, secondo le prescrizioni che verranno fornite nel successivo punto (4).

Eseguito l'accesso, le operazioni successive non dovranno subire rallentamenti o rinvii; tale regola può subire eccezioni solo al ricorrere di evenienze di carattere straordinario, che dovranno essere accuratamente illustrate in sede di redazione del p.v. di verifica.

In ogni caso, una volta resa manifesta a terzi le qualifiche dei militari operanti e la finalità dell'intervento, quest'ultimo non potrà più essere rinviato ad altro momento.

Qualora i locali in cui accedere dovessero temporaneamente risultare aperti e privi di occupanti, dovrà provvedersi al piantonamento esterno sino all'arrivo di chi ne abbia la disponibilità; ove, invece, gli stessi risultino stabilmente privi di occupanti, saranno immediatamente avviate accurate indagini tese ad appurare le ragioni e, per tutto il periodo di svolgimento delle predette indagini e sino alla conclusione delle medesime, l'ingresso dei locali dovrà essere sottoposto ad adeguata vigilanza.

Contestualmente all'esecuzione delle citate operazioni e sempre che il Capo Pattuglia non vi abbia già provveduto all'atto della sua presentazione e della esposizione delle ragioni e dell'oggetto dell'intervento, lo stesso dovrà rendere edotto il contribuente dei diritti che gli devono essere riconosciuti e degli obblighi che su di lui incombono, menzionati ai precedenti paragrafi a.(4) e a.(5).

In particolare, relativamente agli obblighi, il contribuente deve essere invitato ad esibire tutti i libri, registri, scritture e documenti attinenti all'attività esercitata; al riguardo, si raccomanda la necessità di seguire le indicazioni riportate al sottoparagrafo 2.b. del Capitolo 3 della Parte II, cui si formula integrale rinvio.

Qualora taluna delle scritture contabili richieste non sia tenuta in sede, il soggetto sottoposto a verifica preciserà il luogo dove esse si trovano, esibendo la dichiarazione di cui al comma 10 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72; in tal caso, il Capo Pattuglia disporrà l'immediato invio di un'aliquota dei componenti la pattuglia sul luogo ove tali scritture risultino detenute per procedere alla loro acquisizione, senza dar corso, tuttavia, ad alcuna attività di ricerca.

Laddove parte della documentazione richiesta non venga esibita in quanto dichiarata smarrita, distrutta o rubata, il soggetto sottoposto a verifica dovrà comprovare il ricorrere della circostanza impeditiva esibendo la relativa denuncia di smarrimento, distruzione o furto.

Come sarà meglio evidenziato al paragrafo 2.c. del Capitolo 4 della presente Parte III, l'art. 7, comma 4 ter, del D.L. n. 357/94, convertito dalla L. n. 489/94, come modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2008, dall'art. 1, comma 161, della L. n. 244/2007, stabilisce che, a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti, da oltre tre mesi, i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorché anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

Per quanto precede, in detta circostanza, i verificatori potranno richiedere al contribuente, per la formale acquisizione agli atti dell'ispezione, la stampa dei registri dallo stesso ancora detenuti esclusivamente mediante sistemi meccanografici, dando atto nel processo verbale di verifica redatto nel primo giorno dell'intervento delle

modalità al riguardo seguite, del nominativo dei militari che hanno proceduto a tale fase e dei soggetti dell'impresa o dello studio che hanno materialmente provveduto alle operazioni di stampa.

Nell'ipotesi in cui l'accesso sia effettuato presso locali per i quali è richiesta l'autorizzazione dell'A.G., tale ultimo atto autorizzatorio dovrà essere esibito al momento della presentazione e rilasciato poi in copia alla parte unitamente all'esemplare del processo verbale di accesso, che dovrà, in questo caso, essere sempre compilato separatamente dal processo verbale di verifica eventualmente redatto nella medesima occasione.

Altri due esemplari originali della medesima autorizzazione, recanti in attergato la relata di notifica alla parte, verranno trattenuti dai militari operanti per essere uniti al p.v. di accesso, una copia del quale verrà custodita agli atti del reparto che procede e l'altra trasmessa all'Ufficio giudiziario che ha rilasciato l'autorizzazione; nell'**Allegato 12 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, viene riportato un modello di processo verbale di accesso mentre, nell'**Allegato 12-bis del citato documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, sono riprodotti i "fac-simili" relativi alle richieste da formulare alla competente Procura della Repubblica, per l'accesso domiciliare da effettuarsi presso l'abitazione o presso i locali adibiti anche ad abitazione del contribuente, nonché i modelli dei relativi atti autorizzativi dell'Autorità Giudiziaria.

Tutta la documentazione esibita dalla parte a seguito della richiesta avanzata dai militari operanti dovrà essere elencata in apposito prospetto riepilogativo.

Delle operazioni di accesso dovrà essere dato adeguato resoconto nel processo verbale di verifica relativo al primo giorno dell'intervento ovvero in quello di accesso, nel caso in cui questo sia stato effettuato sulla base di autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria; dal processo verbale devono risultare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute, e, più in generale, le eventuali osservazioni ed i rilievi del contribuente e del professionista che eventualmente lo assista.

(2) La ricerca e le altre operazioni di natura coercitiva.

Una volta eseguito l'accesso ed immediatamente dopo aver formulato al contribuente la richiesta di esibizione della documentazione obbligatoria detenuta nei locali commerciali o professionali presso i quali si esegue l'intervento, dovrà darsi corso alle operazioni di ricerca, indipendentemente dal fatto che il contribuente stesso abbia o meno aderito all'invito di esibizione della documentazione; il potere di ricerca, infatti, al pari di quello di accesso, ha natura autoritativa e può essere esercitato anche contro la volontà del contribuente e nonostante il soggetto ispezionato assicuri l'esibizione di tutta la documentazione richiesta.

Al riguardo, si richiama l'attenzione sulla necessità di osservare tutte le indicazioni riportate nel paragrafo 2. del Capitolo 3 della Parte II della presente istruzione, cui si formula integrale rinvio, rispetto alle quali, a titolo di ulteriore orientamento, si espone quanto segue:

- qualora nel corso delle ricerche dovesse emergere l'esistenza di ulteriori locali, anche non attigui, nella disponibilità dell'azienda o del lavoratore autonomo, non previamente denunciati ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72, le ricerche dovranno immediatamente essere estese anche a tali locali presso cui si accederà sulla base dell'autorizzazione originaria, ferma restando l'acquisizione degli ulteriori, necessari provvedimenti autorizzativi ove prescritti;
- per quanto riguarda l'attività di ricerca di dati contenuti su supporti informatici, subito dopo aver adottato le cautele del caso per impedire l'alterazione o la distruzione dei dati d'interesse, sarà richiesta la presenza di personale qualificato (nei casi delle aziende di maggiori dimensioni, si tratterà del responsabile dei sistemi IT), al fine di

farsi assistere nell'attività di estrazione dei dati (e-mail, documenti di *office*, documenti con estensione pdf, ecc.);

- i dati così estratti saranno riportati su supporti informatici (ad esempio, *DVD*, *CD*, *pen drive*, *Hard-Disk*, ecc.).

Una copia dei suddetti supporti sarà tenuta a disposizione del contribuente; a tutela della corretta conservazione dei dati, detta copia sarà opportunamente cautelata, per essere eventualmente visionata, al termine della verifica, nel caso dovessero sorgere contestazioni su informazioni e documenti estrapolati dalla copia acquisita agli atti dell'ispezione, che siano stati presi a base per la formalizzazione dei rilievi;

- l'elencazione dei documenti reperiti al fine della loro eventuale acquisizione agli atti della verifica sarà effettuata a cura del Capo Pattuglia, che provvederà a riportarne gli estremi identificativi in separato prospetto riepilogativo, distinto per locale di reperimento e recante altresì il grado ed il nominativo del/i militare/i che hanno proceduto al rinvenimento e le generalità delle persone che hanno prestato assistenza alla ricerca;
- la cernita dei documenti da esaminare verrà fatta in seguito, appena possibile, dal Direttore della Verifica, di concerto con il Capo Pattuglia;
- nell'ambito della fase di avvio della verifica, la ricerca sulle persone deve invece essere considerata attività a carattere eccezionale alla quale ricorrere solo nel caso in cui sussista il fondato sospetto che la persona rechi su di sé documentazione o altro materiale utile ai fini della verifica; tale ultima eventualità non può essere trascurata, soprattutto alla luce della possibilità tecnica di conservare intere contabilità "parallele" a quella ufficiale su chiavi USB facilmente occultabili sulla persona.

Come evidenziato al paragrafo 2.f. del Capitolo 3 della Parte II, essa è ammessa solo previa autorizzazione scritta del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina, da notificare all'interessato prima dell'avvio dell'operazione nelle forme contemplate dal codice di procedura penale.

È vietata qualunque attività di perquisizione prima che il Capo Pattuglia venga materialmente in possesso dell'autorizzazione scritta dell'Autorità Giudiziaria; nelle more, il soggetto da perquisire verrà tenuto sotto sorveglianza da almeno un componente della pattuglia.

Nell'esecuzione della particolare attività andranno osservate, per quanto possibile, tutte le vigenti norme del codice di procedura penale; la perquisizione, pertanto, dovrà essere eseguita nel rispetto della dignità e del pudore di chi vi è sottoposto (art. 249, comma 2, c.p.p.), da parte di persona dello stesso sesso.

In esito alle operazioni di ricerca, dovrà essere redatto un verbale di perquisizione personale, con l'osservanza delle norme del codice di procedura penale;

- anche per procedere all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina; valgono, in proposito, le medesime indicazioni fornite con riguardo alle ricerche sulle persone, con la sola differenza che l'apertura coattiva degli oggetti e degli spazi sopra indicati non deve essere considerata attività di carattere eccezionale, per cui ad essa dovrà farsi ordinariamente ricorso indipendentemente dall'insorgenza di specifici elementi di sospetto circa il contenuto dei suddetti oggetti e spazi.

Pure in questi casi, dovrà provvedersi alla notificazione del provvedimento autorizzatorio dell'Autorità giudiziaria nelle forme contemplate dal codice di procedura penale; delle operazioni condotte su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela, dovrà essere redatto apposito processo verbale di apertura coattiva.

(3) L'acquisizione della documentazione e l'adozione delle relative cautele.

Una volta acquisita tutta la documentazione ritenuta utile ai fini del controllo, tanto esibita dal contribuente quanto acquisita a seguito di ricerca, vanno, quanto meno di norma, compilati:

- nell'ambito dello stesso processo verbale di verifica relativo al primo giorno di intervento, l'elenco dei documenti, scritture e registri spontaneamente esibiti dal contribuente;
- contestualmente, separati e specifici prospetti riepilogativi, allegati allo stesso processo verbale, contenenti gli estremi identificativi di registri, scritture ed altri documenti acquisiti a seguito di ricerca, distintamente per locali ove è avvenuto il reperimento, in cui viene dato atto dei nominativi dei verificatori che hanno proceduto alla ricerca e del personale dell'azienda o dello studio che ha assistito;
- qualora ritenuto utile, nei primi giorni di attività, un elenco di tutta la documentazione sulla quale si svilupperanno le attività di analisi e riscontro.

Per quanto attiene alle modalità di conservazione e custodia della documentazione l'art. 52, comma 7, del D.P.R. n. 600/73, stabilisce che "i documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri".

Relativamente alla prima parte della disposizione – rilevante in concreto, quanto meno nella maggioranza dei casi, al termine della verifica – il "sequestro" cui si riferisce la previsione anzidetta, pare doversi intendere in un significato "atecnico", nel senso di "ritiro" in originale, dal momento che non sembra ammissibile che la disposizione stessa possa incidere sulle norme del codice di procedura penale che, in presenza di indizi di reato ovvero di fattispecie criminose compiutamente definite, impongono alla polizia giudiziaria e/o consentono al Pubblico Ministero di procedere e/o disporre il sequestro di documenti, scritture e registri.

Pertanto, in definitiva, la norma può essere letta, da questo punto di vista, come espressiva della potestà dei verificatori, al termine delle operazioni ispettive, di ritirare in originale documenti e scritture, evidentemente rilevanti ai fini delle irregolarità eventualmente individuate, solo se il contribuente contesti le risultanze conclusive dell'attività, ovvero rifiuti di sottoscrivere l'atto finale di questa e sempre che non sia possibile riprodurli o farne risultare agli atti il contenuto, con assoluto divieto di ritiro in originale di libri e registri.

La seconda parte della disposizione in rassegna può essere esaminata sotto il profilo delle facoltà che essa attribuisce ai verificatori ai fini di cautelare la documentazione acquisita e/o reperita, sia per garantirne la conservazione durante il controllo, sia per assicurarne l'intangibilità e l'inalterabilità quali prove delle contestazioni elevate; per tali finalità, i verificatori beneficiano di un significativo margine di discrezionalità, nel senso che, oltre alla facoltà di fare eseguire copie o estratti, con apposizione nelle parti che interessano della propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio, gli stessi dispongono di un potere "cautelare" non rigidamente predeterminato, potendo ricorrere a qualsiasi misura ritenuta utile per impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

Al riguardo:

- nel corso della verifica, ove questa venga svolta presso la sede del contribuente, la documentazione acquisita deve essere chiusa all'interno di locali o armadi possibilmente messi a disposizione della parte, previa acquisizione della sua

disponibilità in tal senso, da far risultare in atti; sia i locali che gli armadi devono essere suggellati mediante l'apposizione di fascette di carta vergatina firmate dagli operanti, con modalità stabilite dal Capo Pattuglia, che deve personalmente assicurarsi della validità delle soluzioni adottate e dettagliatamente indicate nel processo verbale di verifica e, se la verifica viene effettuata presso gli uffici dei verificatori, vanno adottate, sulla base delle indicazioni del Capo Pattuglia, cautele simili, di cui viene comunque dato resoconto negli atti compilati.

Inoltre:

- nel processo verbale di verifica deve essere dato atto delle conseguenze penali ed amministrative derivanti dalla rimozione dei sigilli apposti e/o dalla sottrazione o alterazione delle scritture e dei documenti cautelati;
 - le misure assunte al termine del primo giorno di verifica vanno ripristinate alla conclusione delle quotidiane operazioni di controllo successive;
 - nel caso in cui si rendesse necessario trasportare i documenti e le scritture da ispezionare presso i locali del Comando operante, saranno adottate apposite cautele atte ad impedire che, nel corso del trasporto, gli stessi possano essere alterati, sottratti o andare dispersi; l'adozione di dette cautele dovrà risultare dal p.v. di verifica;
 - qualora come sigilli si utilizzino strisce di carta vergatina, queste devono essere previamente numerate e siglate dal Direttore della Verifica, nonché assunte in carico su apposito registro;
- al termine dell'attività ispettiva, i documenti e le scritture su cui si fondano i rilievi, saranno acquisiti in copia ed allegati al processo verbale di constatazione; sugli stessi sarà apposta l'attestazione di conformità rispetto all'originale, la firma di almeno due verbalizzanti e della parte, nonché il timbro d'ufficio.

Nei casi in cui il contribuente sottoposto ad ispezione sia abilitato, ricorrendo le condizioni illustrate nel sottoparagrafo 2.g. del Capitolo 4 della presente Parte III, alla conservazione elettronica dei documenti e nel caso in cui si sia deciso di non acquisire copia cartacea dei documenti stessi, nel processo verbale di verifica ed in quello di constatazione saranno indicate le procedure di carattere informatico, adottate dal contribuente in conformità alla specifica normativa che regola tale possibilità, per garantire l'immodificabilità e la staticità dei dati contenuti nella documentazione, utilizzata nell'ambito dell'attività ispettiva; sul punto si rinvia al citato sottoparagrafo 2.g..

(4) L'effettuazione di verificazioni ed altre rilevazioni.

Nell'ambito dell'ampia categoria delle verificazioni, dirette ed indirette, e delle altre rilevazioni, illustrate nel paragrafo 4. del Capitolo 3 della Parte II della presente istruzione, alcune vanno effettuate, affinché possano rivelarsi concretamente utili per il proseguimento dell'attività ispettiva, all'atto dell'avvio dell'intervento.

Fra queste, rientra *il riscontro della consistenza delle giacenze di magazzino*, utile soprattutto nella prospettiva dell'applicazione delle presunzioni legali di cessione e di acquisto di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, oggetto di analitica illustrazione nel paragrafo 6.e. del Capitolo 2 della Parte IV.

La scelta di effettuare o meno tale verifica, deve essere motivatamente assunta – alla luce degli obiettivi dell'intervento, delle risultanze acquisite fino alla precedente fase preparatoria e, soprattutto, delle dimensioni, caratteristiche e concrete condizioni di esercizio dell'attività ispezionata – dal Direttore della Verifica e, eventualmente, dal Capo Pattuglia, già prima di avviare l'intervento stesso, in maniera tale da predisporre il personale necessario ai connessi adempimenti; ove l'attività ispettiva riguardi imprese commerciali o industriali, le ragioni alla base della scelta di procedere o meno al particolare tipo di verifica devono sempre risultare dal piano di verifica.

A questo riguardo, si evidenzia che se, da un lato, la previsione delle richiamate presunzioni legali deve indurre i responsabili della verifica a prendere sempre in considerazione l'opportunità di procedere a detta verifica, tale valutazione non può oggettivamente prescindere dalla considerazione dei relativi profili di economicità, sul piano del rapporto "risorse e tempi occorrenti/risultati prevedibili", non trascurando di considerare, in questo contesto generale, che, in taluni casi, le risultanze proprie dell'applicazione delle citate presunzioni possono essere conseguite anche attraverso altri approcci ispettivi (quali, segnatamente, i "controlli per valore" o "per quantità", illustrati nel paragrafo 6.b. del Capitolo 2 della Parte IV).

In questo contesto, deve essere comunque tenuta presente la possibilità di procedere alla verifica delle consistenze di magazzino con metodo "a campione", avendo cura di selezionare, nel novero delle materie prime e di consumo, dei semilavorati, dei prodotti e delle merci utilizzati dall'impresa – e per ciascuna di tali tipologie di beni – quelle/i di maggiore significatività ai fini del controllo; anche in tal caso, le scelte operate e le relative motivazioni devono risultare dal piano di verifica.

Le operazioni di inventariazione, ove effettuate, devono essere analiticamente descritte in apposito processo verbale di rilevamento giacenze, con particolare riguardo all'esatta descrizione della/e tipologia/e di bene/i in relazione al/i quale/i si è dato corso alla verifica in argomento, alle circostanze di tempo e di luogo in cui l'operazione ha avuto corso, alle generalità di coloro i quali vi hanno preso parte e alle attività da ciascuno di essi poste in essere, alle modalità seguite nell'esecuzione dell'operazione ed ai risultati di questa; nell'**Allegato 13 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, unito alla presente istruzione, è riportato un "fac-simile" di processo verbale di rilevamento giacenze.

Altra verifica diretta propria dell'avvio delle operazioni ispettive, è *il rilevamento del personale* fisicamente presente presso i locali e le aree in cui opera l'impresa sottoposta a ispezione ovvero in cui si esplica l'attività di lavoro autonomo, finalizzato a verificare il corretto adempimento, da parte del datore di lavoro, degli obblighi fiscali derivanti dalla sua posizione, ai sensi degli artt. 13, comma 3, e 21 e 22 del D.P.R. n. 600/73, nonché delle prescrizioni stabilite dalla normativa in tema di lavoro.

Tenuto conto della crescente importanza che il contrasto al lavoro "nero" o "irregolare" ha assunto, in generale e, in particolare, nel quadro delle attribuzioni di Polizia economico – finanziaria attribuite al Corpo, si tratta di una verifica a cui deve sempre procedersi ogni qualvolta sia possibile e non risulti estremamente difficoltosa; in ogni caso, nell'eventualità in cui si decida di non provvedervi, il piano di verifica deve fornire esauriente motivazione.

Relativamente alle imprese di medie e rilevanti dimensioni, la decisione sarà ispirata anche a considerazioni relative all'economicità del particolare adempimento, da valutare alla luce dei risultati prevedibili sulla base della tipologia dell'attività ispezionata e delle relative caratteristiche; in queste circostanze, sarà comunque valutata la possibilità di procedervi con metodo "a campione", circoscrivendo il rilevamento, ad esempio, solo al personale presente in determinati locali aziendali ovvero addetto a particolari mansioni, rispetto ai quali risulti più consistente il rischio di irregolarità sul piano dell'impiego di mano d'opera.

Nel quadro delle decisioni da assumere al riguardo, appare utile tenere presente, in primo luogo, che il cosiddetto "*lavoro nero*" – vale a dire l'impiego di personale in forma assolutamente occulta e quindi in assenza di qualsivoglia adempimento previsto dalla legislazione lavoristica - è, in genere, tendenzialmente più diffuso fra soggetti medio – piccoli e si concretizza, dal punto di vista fiscale, nella integrale violazione degli obblighi formali e sostanziali del sostituto d'imposta; inoltre, essendo di norma basato su una gestione finanziaria extra – contabile, necessaria per corrispondere gli emolumenti al personale dipendente attraverso canali non ufficiali, è sintomatico dell'occultamento di operazioni attive, per cui, come sarà rimarcato trattando del riscontro indiretto –

presuntivo nel Capitolo 2 della Parte IV, ove si acquisiscano elementi comprovanti o indicativi della erogazione di retribuzioni “in nero” ai dipendenti, le somme relative potranno essere considerate quali presunzioni gravi, precise e concordanti di corrispondenti ricavi conseguiti, parimenti, “in nero”.

In sede di verifica o controllo fiscale, ai fini della successiva verbalizzazione di specifiche violazioni, l'attività deve essere orientata alla individuazione ed identificazione del personale irregolarmente occupato ed alla quantificazione degli emolumenti sottratti all'applicazione delle ritenute alla fonte; tale ricostruzione può essere effettuata non solo sulla base delle verificazioni dirette e delle altre rilevazioni, cui generalmente deve darsi corso all'atto dell'accesso nei locali aziendali e sui luoghi di lavoro, ma anche a seguito dell'esame di documentazione extra – contabile eventualmente reperita.

Alla constatazione dell'impiego sui luoghi di lavoro di personale non regolarmente assunto, devono seguire gli accertamenti necessari ad una definizione il più possibile compiuta del rapporto di lavoro, per quanto attiene alla configurazione del rapporto di subordinazione, alle mansioni, alla durata dell'impiego ed alla quantificazione delle retribuzioni corrisposte, anche sulla base dell'assunzione di informazioni dai lavoratori stessi, nonché delle operazioni e delle attività alle quali i lavoratori sono risultati addetti all'atto dell'accesso (tenendo conto degli eventuali macchinari e strumenti dagli stessi utilizzati, dell'abbigliamento indossato, dei locali di permanenza ed altre circostanze oggettive del genere).

Gli elementi in tal modo acquisiti, per quanto possibile completi, possono quindi essere posti a base delle contestazioni attraverso:

- la determinazione delle retribuzioni imponibili erogate per singolo lavoratore;
- l'individuazione delle aliquote progressive corrispondenti ai diversi scaglioni di reddito applicabili, quale base imponibile per la quantificazione delle ritenute;
- il calcolo delle ritenute non operate e non versate mediante l'applicazione al reddito imponibile delle aliquote progressive corrispondenti ai diversi scaglioni di reddito previste dall'art. 11 del D.P.R. n. 917/86 vigenti nei periodi d'imposta considerati.

In questo contesto, appaiono necessarie alcune precisazioni con riferimento ai nuovi obblighi contabili in materia di lavoro introdotti dal D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008 che, come più dettagliatamente esposto al paragrafo 2.c. del Capitolo 4 della presente Parte III, ha tra l'altro istituito, in sostituzione dei precedenti libri paga e matricola, il “Libro unico del lavoro”.

Infatti, in conseguenza del nuovo assetto normativo, il riscontro, in sede ispettiva, del rispetto degli obblighi di registrazione nel nuovo Libro unico (osservanza del termine, completezza e correttezza dei dati, ecc.), ancorché comunque opportuno, assume una minore rilevanza rispetto alla più importante e significativa verifica della corretta instaurazione dei rapporti di lavoro del personale trovato impegnato in mansioni lavorative all'atto dell'accesso ispettivo, da porre in essere, principalmente, mediante:

- l'esame delle comunicazioni obbligatorie preventive di instaurazione dei rapporti stessi, di cui alla circolare n. 201957 in data 23 giugno 2008 di questo Comando Generale – III Reparto, che rappresentano, allo stato, il principale presidio contro i fenomeni di sommerso, ovviamente per i rapporti di lavoro per i quali sussiste detto obbligo;
- il riscontro della mancanza di qualsiasi altra scritturazione, documentazione o comunicazione attestante la regolarità dei rapporti stessi.

Anche la circolare del Ministero del Lavoro, Salute e Politiche Sociali n. 20/08 del 21 agosto 2008 rimarca come, con l'abrogazione del libro matricola e dell'obbligo di iscrizione preventiva dei lavoratori occupati nei documenti di lavoro, l'attività ispettiva volta ad individuare fenomeni di impiego “in nero”, in funzione della “maxisanzione” di

cui all'art. 3, comma 3, del D.L. n. 12 del 2002, convertito in legge dall'art. 1 della Legge n. 73 del 2002, come sostituito dall'art. 36 bis, comma 7, lettera a), del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2006 - prevista nella misura da 1.500 a 12.000 euro per ciascun lavoratore non risultante dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria, maggiorata di 150 euro per ciascuna giornata di lavoro effettivo - dovrà essere fondata prevalentemente sul riscontro dell'effettuazione della comunicazione obbligatoria di instaurazione del rapporto di lavoro di cui all'art. 1, comma 1180, della legge n. 296 del 2000.

Pertanto, contestualmente o immediatamente dopo l'effettuazione delle ordinarie verificazioni o rilevazioni cui si è fatto dianzi cenno, il datore di lavoro deve essere invitato a fornire prova documentale dell'avvenuta comunicazione obbligatoria preventiva di instaurazione del rapporto di lavoro e, successivamente, a esibire il Libro unico.

Da evidenziare, al riguardo, che il D.L. n. 112 del 2008 permette di conservare il predetto Libro unico presso gli studi di professionisti iscritti negli albi degli avvocati e procuratori legali, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché presso i servizi e i centri di assistenza delle associazioni di categoria delle imprese artigiane e delle altre piccole imprese, anche in forma cooperativa, previa comunicazione dei datori di lavoro, da esibire ovviamente in sede di controllo, alla Direzione Provinciale del lavoro competente per territorio, con cui si segnalano le generalità e l'indirizzo del soggetto al quale è stato affidato l'incarico e il luogo ove i documenti risultano reperibili.

Nel caso in cui i lavoratori risultino occupati in assenza di comunicazione preventiva e di scritturazioni nel Libro unico, né sia possibile rilevare da altri adempimenti obbligatori precedentemente assolti la volontà di non occultare i rapporti di lavoro, si procederà alle verbalizzazioni del caso, anche in funzione dell'applicazione della citata "maxisanzione", nonché delle altre penalità previste dalla normativa di settore.

Per altro verso, rientrano nella categoria del lavoro "grigio" o "irregolare", i casi in cui il rapporto di lavoro dipendente venga dissimulato attraverso documentazione comunque idonea a giustificare contabilmente il costo e ad assoggettarlo ad un trattamento fiscale più favorevole; tale modalità, di norma:

- è riscontrabile anche presso soggetti di rilevanti dimensioni;
- implica la contabilizzazione di documenti di costo che assumono rilevanza per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'IVA, con la rilevante conseguenza che, ove sia dimostrato che il rapporto documentato dissimula un rapporto di lavoro dipendente, alle violazioni degli obblighi quale sostituto d'imposta potrebbero accompagnarsi quelle relative alle illegittime deduzioni o detrazioni operate;
- richiede, quindi, oltre alle verificazioni dirette atte a rilevare materialmente, in concreto, le modalità di attuazione del rapporto di lavoro, un più approfondito esame documentale e normativo finalizzato a misurare la rispondenza delle fattispecie contrattuali in essere, in quanto previste dalla disciplina normativa, con la effettiva materialità del rapporto di lavoro come rilevata nel suo svolgimento concreto;
- presuppone la necessità di riservare particolare attenzione, nell'ambito delle operazioni di ricerca contestuali al rilevamento del personale, all'individuazione di documentazione di natura extra – contabile e di ogni altro elemento utile alla ricostruzione e qualificazione dei singoli rapporti di lavoro.

Con riferimento a tale ultimo aspetto, va presa in considerazione la prassi consistente nell'erogare ai dipendenti retribuzioni che sarebbero dovute in base all'ordinario rapporto di lavoro con il sistema del "fuori busta", vale a dire esternamente al sistema di corresponsione riconducibile alle mansioni normalmente espletate; rientrano in questa prassi tanto l'erogazione, accanto a somme ufficiali e certificate, di somme

parzialmente “in nero”, spesso connesse a prestazioni occasionali o straordinarie non documentate, quanto il sistema di far figurare parte delle retribuzioni spettanti normalmente al dipendente, quali originate da titoli giuridici non direttamente connessi agli obblighi a questo facenti capo in via principale in virtù del rapporto di dipendenza lavorativa, fra cui, ad esempio, trasferte, missioni, ecc.

Ove l'attività ispettiva permetta di individuare indizi di tale genere di irregolarità, dovranno essere svolti tutti gli accertamenti necessari, tenendo presente che, generalmente, l'acquisizione di dichiarazioni da parte dei dipendenti può non essere sufficiente, atteso che il vincolo che lega questi al datore di lavoro può indurre gli stessi a confermare comunque le risultanze documentali ufficiali, se non altro, per il comune interesse a non far emergere l'erogazione al lavoratore di somme, che comporterebbe la conseguente constatazione in capo al medesimo di retribuzioni non dichiarate, con i connessi profili sanzionatori (evidentemente, per le annualità d'imposta chiuse); in tali circostanze, appare pertanto necessario l'effettuazione di verificazioni dirette e di ogni altro genere di rilevazione che possa risultare utile al fine di chiarire l'effettiva materialità dei fatti.

Infine, va tenuto presente che un fenomeno illecito particolare nell'ambito della categoria del “lavoro irregolare” è quello dell'intermediazione di manodopera, che si basa sostanzialmente sul ricorso a fittizi rapporti di appalto di servizi con imprese esistenti più su un piano formale che sostanziale, sulle quali sono fatti convergere gli obblighi fiscali e contributivi della manodopera impegnata, che risulta, di conseguenza, assunta da tali imprese anziché dagli effettivi fruitori dei servizi.

I rapporti commerciali tra committenti e società appaltatrici sono apparentemente regolari, ma in realtà sono strutturati al solo scopo di “interporsi” tra i lavoratori e le aziende alle cui dipendenze prestano effettivamente la propria attività lavorativa; in questo contesto le fatture emesse dalle appaltatrici, annotate come costi dalla committente per la realizzazione delle “opere appaltate”, assumono evidentemente connotazioni di inesistenza (quanto meno soggettiva o giuridica).

In genere, le imprese “appaltatrici” o intermediarie:

- sono società, anche estere, o cooperative con minimo capitale sociale, esistenti più su un piano formale che sostanziale in quanto prive di strutture operative (stabilimenti, officine, ecc.) e dotate di limitati beni strumentali (molto spesso, non sono altro che agenzie di lavoro interinale abusive);
- presentano sovente, quali componenti degli organi amministrativi e di controllo, soggetti definibili “prestanomi”, risultanti in molti casi semplici lavoratori ovvero persone prive di adeguata professionalità, richiesta soprattutto per lo svolgimento di alcune cariche;
- svolgono di fatto un'attività diversa da quella indicata nell'oggetto sociale;
- utilizzano macchinari e attrezzature di proprietà delle imprese appaltanti, le quali, in alcuni casi, proprio per simulare un reale contratto di appalto, provvedono a richiedere un compenso ovvero stipulano contratti di comodato per il loro utilizzo;
- non assumono alcun rischio d'impresa, che invece caratterizza in modo essenziale la posizione giuridica dell'appaltatore in un contratto di appalto “genuino”;
- non hanno alle dipendenze personale tecnico specializzato in grado di effettuare la progettazione e la direzione dei lavori presso le aziende committenti;
- pur avendo “formalmente” alle dipendenze personale, non effettuano alcun versamento di contributi previdenziali ed assistenziali ovvero, in alcuni casi, si limitano a versarli per modesti importi, indicando limitate giornate lavorative al mese per ciascun dipendente rispetto a quelle effettivamente prestate, allo scopo di creare una parvenza di regolarità sotto il profilo contributivo;

- ove tali società non vengano scoperte dagli Organi di controllo, poiché costituite con minimi apporti di capitale e per breve durata (ove non già in liquidazione o fallimento), oltre che facenti capo a soggetti del tutto insolubili, non consentono all'Erario alcuna possibilità di recupero delle imposte e dei contributi evasi.

Per altro verso, i lavoratori delle imprese "appaltatrici":

- in alcuni casi, sono solo "formalmente" assunti dalle stesse mediante l'iscrizione nei libri previsti dalla legislazione in tema di lavoro; nel contempo, nei loro confronti non vengono rispettati gli obblighi sostanziali previsti dalla stessa normativa;
- vengono contattati dai gestori di fatto delle imprese "appaltatrici", i quali li inviano direttamente presso le unità locali operative delle aziende committenti;
- svolgono la loro attività inseriti nell'organizzazione produttiva delle imprese appaltanti, ricevendo ordini e direttive da personale dipendente da queste ultime;
- osservano orari e turni lavorativi conformi a quelli del personale dipendente dalle imprese appaltanti, operando di regola unitamente ad esso;
- utilizzano, per il rilevamento delle ore lavorative, le stesse modalità seguite dal personale dipendente delle imprese committenti (badge o cartellini) presso le quali prestano l'attività lavorativa, le quali provvedono mensilmente a comunicare ai referenti ("gestori di fatto") delle società "appaltatrici" le ore complessivamente svolte, al fine del calcolo degli importi da fatturare.

A fattor comune per le ipotesi dianzi esposte ed in considerazione della specificità dell'intervento ispettivo, all'atto dell'accesso i militari operanti dovranno adottare idonee precauzioni al fine di evitare il repentino allontanamento dei presenti dal luogo dell'intervento, procedendo appena possibile, come già accennato, all'identificazione di tutto il personale presente, riportando i relativi dati identificativi su appositi "brogliacci" compilabili, anche manualmente, in forma speditiva e che, sottoscritti da ciascun militare, riporteranno, tra l'altro, il locale e/o l'area in cui il rilevamento è stato effettuato, le mansioni svolte da ciascun soggetto e, ove possibile, la rispettiva posizione giuridica ai fini dell'impiego (dipendente a tempo determinato o indeterminato, collaboratore esterno, dipendente di altra impresa, ecc.) sulla base di quanto osservato nell'immediatezza dai militari o delle dichiarazioni fornite nella stessa circostanza da ogni soggetto identificato.

Detti brogliacci saranno allegati all'apposito "processo verbale di rilevamento e identificazione del personale" da compilare al termine delle operazioni e di cui, nell'**Allegato 14 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, unito alla presente istruzione, è riportato un "fac-simile".

Ovviamente, gli adempimenti propri del rilevamento del personale saranno integralmente effettuati nel primo giorno dell'intervento nei casi in cui le circostanze concrete lo consentano, altrimenti saranno posti in essere nei giorni immediatamente successivi; in ogni caso, le relative risultanze saranno fatte risultare nel citato "processo verbale di rilevamento e identificazione del personale" ovvero, nel caso in cui le operazioni in argomento siano poste in essere successivamente, nel processo verbale di verifica.

Per quanto riguarda altre verificazioni e/o rilevazioni, riguardanti essenzialmente dati materiali o fattuali dei vari aspetti della realtà aziendale o professionale ispezionata, di cui è cenno nel paragrafo 4. del Capitolo 3 della Parte II, da effettuare all'atto dell'avvio delle operazioni, le relative scelte, da esplicitare nel piano di verifica unitamente alle relative motivazioni, saranno di volta in volta assunte in relazione ai generali criteri in precedenza più volte richiamati, quali gli obiettivi dell'attività ispettiva nel suo complesso come predeterminati in base alle risultanze disponibili, le dimensioni, caratteristiche e concrete condizioni di esercizio dell'attività economica, la generale proficuità dei connessi adempimenti.

In questa prospettiva, particolare attenzione dovrà essere riservata all'effettuazione di tutte quelle verificazioni e rilevazioni che potrebbero rivelarsi particolarmente utili nel quadro della ricostruzione della base imponibile con metodo indiretto – presuntivo, dettagliatamente illustrata nel Capitolo 2 della Parte IV, con specifico riferimento alle cosiddette “ricostruzioni indirette del ciclo d'affari”, tendenzialmente adottabili, con un certo margine di proficuità, nei riguardi delle imprese di minori dimensioni e delle attività di lavoro autonomo.

4. Adempimenti statistici.

a. La compilazione del MUV.

Il giorno stesso dell'apertura della verifica, al termine delle attività ispettive, dovrà procedersi alla compilazione dei campi obbligatori del Modello Unificato delle Verifiche, attraverso collegamento ai terminali informatici in uso al Corpo; in proposito, si rinvia a quanto più diffusamente esposto nel paragrafo 4. del Capitolo 5.

b. La procedura S.I.Rend.

Il S.I.Rend. è una banca dati in cui devono essere indicate le ore svolte giornalmente da ogni singolo militare, distintamente per tipologia di attività svolta, come identificata dal corrispondente codice SIRIS; già nella fase di preparazione della verifica deve procedersi all'apertura di un nuovo e specifico “processo di lavoro”, attribuendo un “numero identificativo S.I.Rend.” riconducibile esclusivamente all'attività di verifica che s'intende eseguire.

Il sistema informativo in argomento verrà quindi alimentato per tutta la durata della verifica; per maggiori dettagli in ordine alla procedura in rassegna, si fa rinvio a quanto dettagliatamente descritto al citato paragrafo 4. del successivo Capitolo 5.

CAPITOLO 3

L'ESECUZIONE DELLA VERIFICA

1. L'aggiornamento del piano di verifica.

L'esecuzione dell'attività di verifica deve essere costantemente monitorata nel piano di verifica, come già posto in risalto al Capitolo 1; la redazione del piano di verifica, pertanto, non si esaurisce nella sua compilazione prima dell'avvio dell'intervento, ma, coerentemente con la sua funzione di documentazione interna delle operazioni ispettive, deve accompagnare tutto lo svolgimento di queste.

L'aggiornamento del piano dopo l'avvio dell'intervento, peraltro, riveste una evidente finalità sostanziale; se, infatti, prima dell'avvio, le finalità della verifica, i suoi concreti obiettivi, le operazioni e/o le voci di bilancio verso cui indirizzare gli approfondimenti ispettivi, assumono di fatto una portata previsionale, sebbene ancorata alle risultanze della pregressa azione di *intelligence* e della preventiva attività preparatoria, è di tutta evidenza che solo la diretta conoscenza dell'attività economica, delle sue caratteristiche e delle concrete condizioni di esercizio, permette al Direttore della Verifica ed al Capo Pattuglia di maturare convincimenti adeguatamente rapportati alla realtà dei fatti.

In questo contesto, il primo aggiornamento del piano di verifica deve essere effettuato appena terminate le operazioni di acquisizione e sistemazione della documentazione, previo preliminare esame della stessa, dando contezza in maniera il più possibile chiara, fra l'altro:

- degli aspetti gestionali che caratterizzano in concreto l'attività d'impresa o di lavoro autonomo;
- di tutte le informazioni di norma da acquisire in sede di preparazione, nei casi in cui nel corso di questa siano state, relativamente ad alcuni aspetti, riscontrati profili di problematicità o difficoltà;
- degli obiettivi di dettaglio dell'attività ispettiva, evidenziando analiticamente le situazioni, i complessi di operazioni o le singole operazioni su cui i successivi sviluppi saranno concentrati, nonché le diverse fasi esecutive a cui, secondo quanto indicato nel successivo Capitolo 4, si intende dare effettivamente corso;
- del metodo o dei metodi di ricostruzione della base imponibile che si ritengono adottabili nel corso delle operazioni ispettive;
- per le attività svolte nei riguardi di imprese che determinano il reddito d'impresa in base al bilancio d'esercizio, delle informazioni utili per evidenziare, ancorché in via generale, le modalità civilistiche e contabili adottate, i dati e le notizie d'interesse rilevabili eventualmente dalla nota integrativa, dalla relazione sulla gestione e dalle relazioni redatte dagli organi di controllo contabile eventualmente acquisite, oltre che le voci di bilancio ritenute meritevoli di controllo, indicandone le variazioni intervenute fra più esercizi;
- delle eventuali situazioni od operazioni di rilievo fiscale che assumono una portata internazionale o potenzialmente elusiva.

I successivi aggiornamenti devono riportare, in maniera chiara ed il più possibile esaustiva, tutte le scelte effettuate che comunque incidono sull'attività ispettiva, avendo cura di motivare in maniera puntuale tutti i cambiamenti intervenuti con riferimento alle decisioni iniziali e riportate nel piano di verifica stesso, nonché ogni genere di evento ritenuto di particolare rilevanza rispetto all'attività di verifica nel suo complesso.

Il piano di verifica, inoltre, deve riportare chiara indicazione delle metodologie di controllo predisposte dall'Agenzia delle Entrate per le attività dirette al consumatore finale, consultate nel corso delle verifiche svolte nei riguardi delle categorie di contribuenti per le quali sono disponibili dette metodologie, nonché delle *check list* compendiate nell'unito documento "Percorsi ispettivi" consultate e compilate nel corso dell'intervento.

2. La progressiva consultazione delle metodologie di controllo e delle *check list* disponibili.

Con riferimento a quanto da ultimo accennato in chiusura del precedente paragrafo, si rimarca che tanto le metodologie di controllo per attività economiche dirette al consumatore finale, ove utili per la specifica attività ispettiva, quanto le *check list* di cui all'unito documento "**Percorsi ispettivi**", devono essere oggetto di costante consultazione durante le fasi esecutive dell'intervento.

Per quanto concerne, in particolare, le *check list* da ultimo citate, si evidenzia che la consultazione deve essere accompagnata dalla compilazione delle risposte predisposte, nell'ambito di ciascuna scheda, in corrispondenza dei diversi "*step*", finalizzate a dare resoconto della relativa effettuazione o non effettuazione, eventualmente esplicitando, solo per gli "*step*" indicati come generalmente obbligatori, le ragioni della mancata effettuazione, nei termini indicati nelle stesse *check list*.

Le *check list* in concreto consultate e compilate, in ragione della tipologia del contribuente controllato, del settore impositivo preso in considerazione, della metodologia di ricostruzione della base imponibile adottata, ecc., saranno conservate agli atti della verifica al termine di questa.

3. Il processo verbale di verifica.

a. Funzione e valore giuridico.

Le operazioni di verifica devono essere quotidianamente documentate in apposito processo verbale, come richiesto:

- dall'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, ai fini IVA, richiamato dal comma 1 dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, ai fini delle imposte sui redditi, a norma del quale "di ogni accesso deve essere redatto processo verbale, da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione"; il contribuente, inoltre, ha diritto di avere copia del verbale stesso;
- dalle regole generali in tema di atti pubblici, di cui agli artt. 2699 e 2700 c.c., dalle quali discende la necessità di adottare specifiche formalità documentali che attestino le operazioni poste in essere dai pubblici ufficiali.

Il valore giuridico dell'atto è, appunto, quello proprio degli atti pubblici; per le specifiche implicazioni che discendono da tale qualificazione, si rinvia a quanto illustrato al paragrafo 1.a. del Capitolo 5 della presente Parte III a proposito dell'analoga valenza che contraddistingue il processo verbale di constatazione, da compilare al termine delle operazioni ispettive.

b. Indicazioni per la compilazione.

Il processo verbale di verifica è destinato a descrivere in modo sintetico ma significativo le operazioni giornaliere compiute, comprese le procedure e le metodologie di controllo adottate, nonché a documentare le richieste rivolte al contribuente, a chi lo rappresenta e le risposte ricevute, oltre che le osservazioni, le richieste e le considerazioni spontaneamente rilasciate dal contribuente stesso.

Lo stesso deve essere compilato:

- per tutte le verifiche, laddove il servizio si protragga per più di un turno;
- tanto per le verifiche svolte presso la sede del contribuente o del suo professionista, quanto per quelle svolte, in tutto o in parte, presso l'ufficio dei verificatori.

Il processo verbale di verifica è compilato in triplice copia, è sottoscritto in calce all'ultimo foglio ed è siglato nei precedenti fogli dai militari verbalizzanti, nonché dal contribuente o da chi lo rappresenta.

La parte ha diritto ad averne un esemplare anche in caso di rifiuto di sottoscrivere l'atto; se il contribuente dovesse rifiutare l'esemplare a lui destinato, questo sarà custodito nel suo fascicolo dopo che sarà fatto constatare il rifiuto alla ricezione.

L'esemplare, comunque, potrà essere ritirato dal contribuente anche successivamente alla conclusione della verifica.

Gli altri due esemplari del verbale saranno custoditi – prima della conclusione della verifica e del loro conseguente inserimento, mediante le procedure d'uso, nel fascicolo del contribuente – dal Capo Pattuglia, che dovrà quotidianamente porlo in visione al Direttore della Verifica, il quale provvederà a siglarlo in calce ad ogni foglio annotandovi eventuali osservazioni e direttive; nelle giornate in cui il Direttore della Verifica partecipi alle operazioni ispettive la sottoscrizione sarà ovviamente effettuata anche dallo stesso.

Negli **allegati da 15 a 17 del documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, unito alla presente, sono riportati i “fac-simile” dei processi verbale di verifica relativi al primo giorno, da redigere, rispettivamente, per interventi presso imprese, professionisti, ovvero per l'avvio di verifiche nei confronti di soggetti privati non imprenditori né professionisti; inoltre, in **allegato 17-bis del documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, sono annessi i modelli di invito a presentarsi per l'avvio di attività ispettiva presso la sede del reparto operante.

Infine, in **allegato 18 del documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, viene riportato il fac-simile generale del processo verbale di verifica da redigere nei successivi giorni di intervento.

Rinviando a tali documenti per i dettagli di carattere contenutistico, si evidenzia in questa sede che, nella compilazione del processo verbale di verifica, dovranno essere specificati:

- oltre all'intestazione del reparto, la data ed il luogo di compilazione;
- i verbalizzanti giornalmente intervenuti e, sommariamente, i compiti svolti da ciascuno di essi;
- gli estremi identificativi della parte e della persona eventualmente delegata ad assistere alla verifica;
- relativamente al giorno di avvio dell'intervento:
 - . l'indicazione che sono stati esibiti al contribuente, o a chi lo rappresenta, all'inizio della verifica, il foglio di servizio contenente l'ordine di accesso e la tessera personale di riconoscimento dei verificatori;
 - . la comunicazione fatta al contribuente, o a chi lo rappresenta, all'inizio della verifica, dello scopo della visita, delle ragioni giustificative e dell'oggetto dell'intervento, delle effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo in caso di accesso e l'invito ad esibire tutti i libri, registri, scritture e documenti che egli è tenuto a sottoporre all'esame degli organi di controllo;
 - . le informazioni fornite al contribuente, secondo quanto indicato al precedente Capitolo 2, relativamente ai diritti allo stesso riconosciuti ed agli obblighi sul medesimo gravanti in occasione di attività ispettive fiscali, unitamente alle conseguenze in caso inadempimento a questi ultimi.

Il contribuente può, inoltre, in ogni fase dell'attività ispettiva, farsi rappresentare da un soggetto specificamente delegato ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. n. 600/73; detta delega può essere autenticata dagli stessi militari operanti.

In **allegato 18-bis del documento “Modulistica e documentazione di supporto”** è riportato un modello di “delega a rappresentare il contribuente”;

- . la descrizione delle operazioni di accesso e il relativo orario di inizio; se la verifica viene effettuata in concomitanza di ulteriori interventi in altri luoghi (ad esempio accessi presso domicilia, studi professionali, ecc.), occorre farne cenno nel

- processo verbale di verifica, indicando i documenti ivi ritirati ovvero facendo riferimento agli appositi processi verbali compilati;
- . l'indicazione delle modalità dell'accesso, il numero dei locali visitati e la loro destinazione (ufficio, deposito, ecc.), allegando, ove possibile, una planimetria dei locali aziendali;
 - . la descrizione delle operazioni di raccolta dei documenti, specificando se:
 - .. si è proceduto ad operazioni di ricerca ed in quali locali, indicando il soggetto che ha assistito alle operazioni stesse in ogni locale.
 Al riguardo, è consigliabile predisporre appositi elenchi, da allegare al processo verbale di verifica, contenenti l'indicazione dei documenti acquisiti a seguito di ricerca distintamente per i rispettivi locali di rinvenimento, dando espressa evidenza dei documenti eventualmente reperiti in luoghi insoliti o particolari (cantine, ripostigli, soffitte, ecc.);
 - .. si è proceduto ad operazioni tecniche relativamente a strumentazioni informatiche, finalizzate alla ricerca ed all'acquisizione di documentazione in queste memorizzate, con descrizione dettagliata degli adempimenti al riguardo posti in essere e dell'intervento di personale specializzato dell'azienda o dello studio;
 - .. siano stati eventualmente frapposti ostacoli da parte del contribuente e di che specie;
 - . per i documenti detenuti da terzi, la menzione della circostanza per cui il contribuente è in possesso o meno dell'attestazione prevista dal penultimo comma dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72;
 - . la descrizione riepilogativa, anche mediante elenchi allegati, dei documenti esibiti e/o reperiti ed il periodo di tempo cui si riferiscono, in maniera analitica per quelli ritenuti, al momento dell'accesso, più significativi e sintetica per gli altri;
 - . le indicazioni relative ai visti apposti, il giorno di inizio della verifica, da parte di almeno uno dei verbalizzanti, sui libri e registri la cui tenuta è obbligatoria ai sensi delle disposizioni fiscali ed eventualmente su altri, previsti per legge e rilevanti ai fini dell'ispezione, reperiti od esibiti, specificando nello stesso processo verbale la data ed il numero d'ordine cui corrisponde l'ultima registrazione; ove tale adempimento non dovesse risultare possibile nel primo giorno dell'intervento, dovrà essere esplicitata tale circostanza, unitamente alle relative motivazioni ed agli accorgimenti adottati per consentirne l'effettuazione appena possibile;
 - . l'indicazione dell'eventuale rifiuto del contribuente ad assistere alla verifica, ad aprire la corrispondenza commerciale, le borse, valigie, mobili, casseforti e porte chiuse;
 - . il richiamo ad altri atti compilati in occasione dell'avvio dell'intervento, per la documentazione di operazioni di verifica o di rilevazione diretta;
 - . le risultanze di altre attività di verifica o rilevazione diretta di minore complessità rispetto a quelle dianzi indicate e per le quali non sussiste la necessità di procedere alla distinta compilazione di autonomi atti (come, ad esempio, il rilevamento delle consistenze di cassa);
 - l'eventuale circostanza che l'esame della documentazione raccolta avviene in sede diversa da quella dell'azienda o studio professionale e le cautele adottate per il trasporto e per la custodia dei documenti;
 - la descrizione delle cautele adottate al termine delle attività ispettive giornaliere per la conservazione della documentazione acquisita, specificando il tipo di sigillo, il numero delle porte, delle finestre, dei mobili o dei plichi assicurati, ecc.;

- l'avvertimento rivolto quotidianamente al contribuente circa le responsabilità attribuitegli dalla legge per la custodia dei documenti;
- la descrizione dei documenti eventualmente richiesti in visione o in uso dal contribuente e delle cautele adottate per impedirne le possibili sostituzioni o alterazioni, nonché l'indicazione dell'avvenuta restituzione;
- la descrizione dei documenti eventualmente esibiti dopo l'inizio della verifica ed i motivi del ritardo;
- la restituzione dei documenti per i quali non sussista la necessità di procedere al ritiro e l'effettuazione di copie di quelli da allegare agli atti della verifica.

Nel processo verbale di verifica sarà altresì data menzione dell'intervento del Direttore della Verifica, nonché di altri Superiori gerarchici, dando specifica evidenza delle attività da questo svolte ed avendo cura di specificare, in ogni caso, il periodo di presenza.

Oltre a quanto dianzi esposto, il processo verbale di verifica deve fornire adeguata documentazione, come in precedenza accennato, delle metodologie di controllo adottate, che saranno sostanzialmente riprodotte, in maniera riepilogativa e coordinata, nel processo verbale di constatazione a chiusura delle operazioni; vanno assolutamente evitate, in proposito, annotazioni generiche e ripetitive, che non esplicitino in maniera analitica le operazioni quotidianamente eseguite, anche nei casi in cui le stesse siano incentrate, per più giornate, sulla medesima operazione gestionale.

In tale contesto, nel processo verbale di verifica deve essere data contezza preliminare, quanto meno tendenzialmente e fatte salve le eccezioni rese necessarie dalle concrete circostanze, dei rilievi che saranno definitivamente e più compiutamente formalizzati nel processo verbale di constatazione, sostanzialmente allo scopo di permettere al contribuente di valutare di fornire spiegazioni o altra documentazione che possano risultare utili per meglio calibrare le conclusioni dell'attività ispettiva.

4. Il contraddittorio con il contribuente.

Con riferimento a quanto accennato a conclusione del precedente sottoparagrafo, si deve riconoscere come, nel corso delle operazioni ispettive, risulti normale che si instauri o comunque si determini, a vario titolo, un certo confronto fra verificatori e contribuente relativamente ad aspetti "tecnici" riferiti, ad esempio, a situazioni complesse o poco chiare di cui appare utile acquisire ogni possibile spiegazione, ovvero ad aspetti, anche riguardanti le caratteristiche e le condizioni di esercizio della specifica attività economica interessata, presi o da prendere in considerazione ai fini del ricorso a metodologie di controllo di carattere indiretto – presuntivo.

Occorre però approfondire i fondamenti giuridici di detto confronto, soprattutto per stabilire se questo costituisca o meno oggetto di uno specifico obbligo per i verificatori stessi; detti fondamenti sono individuabili nell'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, ai fini IVA, richiamato dal comma 1 dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, ai fini delle imposte sui redditi, già citato nel precedente paragrafo e nell'art. 12 della L. n. 212/2000, che:

- al comma 4, prevede che "delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica";
- al comma 7, dispone che "dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Dalle norme dianzi richiamate, sebbene si rilevi che:

- qualora i verificatori avanzino richieste al contribuente, queste devono essere verbalizzate, così come le relative risposte;

- il contribuente, o chi per lui, ha il diritto di formulare osservazioni e richieste che devono essere, parimenti, oggetto di verbalizzazione;
- lo stesso contribuente, dopo la chiusura delle operazioni, ha comunque sessanta giorni di tempo per comunicare agli Uffici osservazioni e richieste che devono essere da questi esaminati,

non emerge, almeno in maniera immediata, l'obbligo dei verificatori di formulare richieste al contribuente in ordine ai rilievi formulati o comunque di sollecitare quest'ultimo ad esprimersi al riguardo, fermo restando che, qualora intendano procedere in tal modo, gli stessi devono provvedere a tutte le verbalizzazioni del caso, così come devono annotare le osservazioni e le istanze che il contribuente o chi lo assista intende spontaneamente formulare.

In tale direzione si muove ormai univocamente la giurisprudenza di legittimità, per la quale, in estrema sintesi, l'attività di verifica e di controllo fiscale, attesa la sua strumentalità rispetto alla successiva azione di accertamento, che esclude una autonoma impugnabilità dei relativi atti conclusivi, non impone un necessario ed immediato confronto con il contribuente, relativamente alle conclusioni cui sono pervenuti i verificatori; a solo titolo esemplificativo di tale orientamento, si cita, per tutte, la sentenza della Corte di Cassazione n. 3218 del 3 marzo 2001, per la quale "l'attività accertativa della Guardia di Finanza e degli Uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitrii e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio...".

In ogni caso se, almeno in base all'orientamento che al momento deve considerarsi nettamente prevalente, il contraddittorio fra verificatori e contribuente non costituisce oggetto di un preciso dovere giuridico e quindi non è in alcun modo sanzionato dalla nullità degli atti compilati senza la sua osservanza, appare altrettanto indiscutibile come una costruttiva ed equilibrata dialettica, adeguatamente formalizzata, fra verificatori e soggetto ispezionato sia quanto mai opportuna, nell'interesse stesso della proficuità e sostenibilità delle risultanze del controllo.

L'utilità e la generale opportunità del contraddittorio, è pertanto apprezzabile sul piano della motivazione delle conclusioni dell'attività ispettiva che, come sarà più in dettaglio evidenziato nel prosieguo, devono essere adeguatamente supportate sia in via di fatto che di diritto e quindi può assumere una indubbia valenza, se non agli effetti della legittimità dell'azione amministrativa, ai fini dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità della stessa.

5. La sospensione delle operazioni di verifica.

L'esigenza di assicurare continuità e speditezza all'attività ispettiva, nonché la necessità di recare la minore turbativa possibile alle relazioni commerciali, professionali e personali del contribuente, impongono di procedere senza soluzione di continuità nello svolgimento della verifica.

È necessario, pertanto, che l'esecuzione dell'intervento venga adeguatamente pianificata sin dall'inizio, in modo da rendere altamente improbabili ipotesi di interruzione delle attività, le quali potranno essere disposte, in via assolutamente eccezionale:

- per imprescindibili esigenze correlate all'attività del reparto operante, eventualmente anche riferibili ad altre emergenze operative di carattere prioritario che devono essere fronteggiate mediante l'impiego di consistenti risorse;
- in relazione all'esigenza di eseguire specifici adempimenti più direttamente connessi all'ispezione in corso; è il caso, ad esempio, dell'esecuzione di numerosi riscontri di coerenza esterna che non possono essere affidati ad altre pattuglie non impiegate nell'esecuzione della verifica e che, comunque, si avrà cura di concentrare, di massima, nel minor numero di giornate lavorative;
- a seguito di particolari circostanze emerse nel corso dell'attività non preventivabili in sede di pianificazione; è riconducibile a questa casistica l'esigenza, verificabile soprattutto in caso di ispezione a società di rilevanti dimensioni appartenenti a gruppi multinazionali, di tradurre in italiano documentazione e/o contrattualistica in lingua straniera acquisita agli atti

della verifica, il cui esame è necessario per la cognizione di fondamentali operazioni poste in essere dalla verificata;

- su richiesta del contribuente, allorché il medesimo o il professionista o altro soggetto delegato, per indifferibili esigenze di tipo produttivo, lavorativo e/o familiare, debitamente motivate, non siano in grado di assistere – per un determinato periodo di tempo – i militari operanti durante le operazioni ispettive o necessitano dei locali aziendali temporaneamente messi a disposizione dei verificatori.

La fruizione della licenza da parte dei militari impiegati nell'attività ispettiva non costituisce motivo di sospensione delle operazioni di verifica; pertanto, i responsabili di tali attività avranno cura di programmare con congruo anticipo le assenze del personale impiegato, in maniera tale da garantire – in via generale – il normale prosieguo del controllo.

Le circostanze eccezionali che hanno determinato l'esigenza di procedere alla sospensione delle attività ispettive dovranno essere espressamente indicate nel piano di verifica, nel processo verbale di verifica e in quello di constatazione.

6. La permanenza presso la sede del contribuente e la durata della verifica.

Una delle previsioni di maggiore rilievo introdotte dallo Statuto dei diritti del contribuente in tema di verifica fiscale è quella dettata dal comma 5 dell'art. 12, che ha stabilito un limite alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, prevedendo che "la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio."

Al riguardo, una interpretazione sistematica della norma propende per ritenere che il concetto di "permanenza" non coincida con la durata complessiva della verifica; quest'ultima, infatti, comprende, oltre alle attività di controllo normalmente svolte presso la sede o i locali del contribuente, una serie di ulteriori adempimenti che possono essere effettuati anche in altri ambiti, quali, ad esempio, i riscontri di coerenza esterna, le elaborazioni di dati documentali e fattuali che possono essere svolte non necessariamente presso i locali stessi, l'acquisizione di informazioni da terzi, la predisposizione di richieste ad altri reparti ovvero al Comando Generale per attività di riscontro da parte di collaterali Organi esteri, ecc..

Tale interpretazione pare conforme anche alla *ratio* che sembra essere sottesa alla norma stessa, individuabile nella necessità di evitare che le esigenze ispettive possano incidere oltre misura sul normale andamento dell'attività imprenditoriale, professionale o artistica, che indubbiamente potrebbe risultare compromesso o reso problematico per effetto di una permanenza degli operatori presso la sede del contribuente protratta per tempo indeterminato.

Il termine dei trenta giorni, inoltre, rileva sul piano dell'effettiva permanenza presso la sede del contribuente per esigenze propriamente ispettive, considerando quindi le giornate lavorative effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo, con esclusione di singoli ed episodici contatti connessi ad adempimenti meramente procedurali, quali, ad esempio, notifiche, prelievo o riconsegna atti, ecc.; muovendo da questo presupposto, potrebbe risultare opportuno prevedere sospensioni dell'attività svolta presso la sede del soggetto ispezionato per procedere ad eventuali riscontri di coerenza esterna o ad altre operazioni che non necessariamente devono essere svolte presso la sede stessa.

Le indicazioni dianzi riportate, sono state a suo tempo diramate con la circolare del Comando Generale - III Reparto - 17 agosto 2000, n. 250400, sostanzialmente conforme, sul punto, alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 27 giugno 2001, n. 64/E.

Seguendo la procedura introdotta con la citata circolare del Comando Generale, verso il ventesimo giorno di permanenza, deve essere formalmente predisposta, ove necessario, una formale richiesta di proroga della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente per altri trenta giorni, esponendo chiaramente le ragioni di "particolare complessità delle indagini" alla base dell'esigenza; al riguardo può osservarsi, in via generale e fatte ovviamente

salve le specifiche circostanze di ogni caso concreto, che dette ragioni sono da considerare sussistenti ogni qualvolta, anche in via alternativa:

- l'attività ispettiva riguardi soggetti di dimensioni medio – grandi;
- l'impianto contabile risulti particolarmente complesso, articolato e/o frammentato, anche a causa dell'organizzazione economico–aziendale del soggetto economico in verifica;
- occorra procedere a ricostruzioni complesse della base imponibile, anche di carattere indiretto – presuntivo, sulla base di una notevole mole di dati documentali, materiali e fattuali da sottoporre ad elaborazione, eventualmente attraverso il confronto “tecnico” con il contribuente”;
- l'ispezione riguardi operazioni di rilevanza internazionale o di potenziale rilievo elusivo.

La richiesta di proroga deve essere:

- sottoscritta dal Direttore della Verifica se diverso dal livello di comando competente a concedere la proroga; se coincidente, la richiesta deve essere sottoscritta dal Capo Pattuglia;
- formalmente inoltrata, in ogni caso, al Comandante del reparto; nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezioni, il Comandante può delegare, con formale provvedimento di carattere generale e avente validità annuale, i Comandanti dei Gruppi di Sezioni deputati all'attività di verifica.

La relativa proroga deve essere concessa con formale provvedimento motivato con specifico riferimento alle ragioni di “particolare complessità delle indagini”, firmato dal livello di comando competente, secondo quanto dianzi indicato e dovrà essere inoltrata all'articolazione cui appartiene il Direttore della Verifica o il Capo Pattuglia richiedente con formale trattazione; detto provvedimento, completo di motivazione, deve essere notificato al contribuente ed allegato al foglio di servizio redatto per il trentunesimo giorno e dell'avvenuta notifica deve darsi atto nel verbale di verifica del giorno stesso.

Richiesta e provvedimento di proroga, devono essere allegati al piano di verifica.

Negli **Allegati 19 e 20 del documento “Modulistica e documentazione di supporto”**, unito alla presente, sono riportati i “fac–simile” della richiesta e del provvedimento di proroga.

In ogni caso, appare evidente che il “fattore tempo” costituisce elemento rilevante nell'esecuzione dell'attività ispettiva, per cui, come già posto in risalto, a suo tempo, nella citata circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, il Direttore della Verifica ed il Capo Pattuglia, nella scelta degli strumenti investigativi, dovranno, unitamente alle esigenze di approfondimento e completezza richieste dall'attività ispettiva, considerare attentamente anche tale elemento, sia per le evidenti incidenze sulla operatività del reparto e la puntuale attuazione del principio dell'economicità dell'azione amministrativa in base al rapporto costi–benefici, sia per gli effetti che potrebbe determinare sull'andamento dell'attività economica del contribuente controllato.

Risulta chiaro che questo genere di valutazione riguarda principalmente le procedure di controllo; pertanto, anche nella prospettiva di una adeguata impostazione delle operazioni di verifica rispetto al “fattore tempo”, è necessaria una adeguata consapevolezza delle diverse metodologie ispettive adottabili con riferimento alle diverse tipologie, dimensioni e caratteristiche dei contribuenti, per le quali si rinvia all'approfondito esame operato nella Parte IV della presente istruzione.

L'importanza della selezione di procedure di controllo che siano adeguate, anche in funzione dell'esecuzione della verifica in maniera, ad un tempo, completa e temporalmente contenuta, discende dalla constatazione che gli orientamenti giurisprudenziali sulla portata della norma in esame non sono ancora del tutto assestati.

Infatti, a fronte di sentenze che escludono una valenza dell'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000 agli effetti della utilizzabilità o meno ai fini dell'accertamento degli elementi acquisiti

ai fini della verifica, altre attribuiscono alla stessa disposizione una portata vincolante, la cui violazione può portare alla invalidità derivata dell'atto di accertamento stesso.

CAPITOLO 4

LE FASI ESECUTIVE DELLA VERIFICA

1. Introduzione.

Genesi, natura e funzione della verifica determinano che la particolare attività ispettiva non possa svolgersi nel rispetto di schemi rigidi, predefiniti ed imm modificabili, ma deve essere condotta secondo moduli flessibili, in grado di adattarsi, caso per caso, alle caratteristiche dei fenomeni e dei soggetti da indagare.

I soggetti responsabili, a vario titolo, della conduzione di tale attività, individuati gli obiettivi su cui concentrare l'attenzione investigativa, tenuto conto dei presupposti d'*intelligence* e di analisi che hanno supportato la selezione del contribuente, devono pertanto, nel quadro di una autonomia "tecnica" che deve essere riconosciuta agli stessi, definire i mezzi istruttori più efficaci, anche in termini di adeguatezza, per il buon esito del controllo; le scelte operative via via assunte, devono essere progressivamente calibrate in base alle esigenze investigative emergenti nel corso del controllo ed in rapporto alle peculiari condotte illecite riscontrate.

Partendo da queste considerazioni metodologiche di base, nel presente Capitolo vengono fornite alcune indicazioni maggiormente dettagliate relativamente alle diverse fasi in cui si sviluppa l'esecuzione della verifica; per quanto dianzi esposto, è da rimarcare che l'assolvimento di una o più ovvero di tutte le fasi di seguito descritte, nonché, nell'ambito di ciascuna fase, delle diverse ed ulteriori suddivisioni parimenti illustrate nel prosieguo, dipende in concreto, fra gli altri aspetti, dall'estensione dell'attività ispettiva, dai suoi obiettivi come individuati nel corso della preventiva azione di *intelligence* ed a seguito della fase di preparazione ed assestati, eventualmente, sulla base del concreto avvio dell'intervento e delle ulteriori risultanze per tale via acquisite, dalla tipologia del contribuente, dalle dimensioni, dalle caratteristiche e dalle concrete condizioni di esercizio dell'attività dallo stesso svolta, dal settore impositivo preso in considerazione.

Come più volte posto in risalto, le fasi esecutive che si intende in concreto percorrere, oltre che quelle effettivamente poste in essere, devono essere esplicitate, unitamente alle ragioni alla base della scelta adottata, nel piano di verifica e nei suoi aggiornamenti, oltre che monitorate, come parimenti già evidenziato, mediante la consultazione e la progressiva compilazione delle diverse *check list* contenute nell'unito documento "**Percorsi Ispettivi**".

2. Il controllo contabile.

a. *Profili generali.*

Il controllo contabile ha per oggetto, in primo luogo, i libri, i registri ed i documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie ai sensi delle leggi fiscali, del codice civile o di leggi speciali, ossia i documenti destinati a fornire la rappresentazione, in termini quantitativi e qualitativi, degli atti di gestione, della situazione patrimoniale e del risultato economico dell'attività svolta.

Sia nell'esercizio di arti o professioni che nell'ambito di attività d'impresa, svolta in forma individuale o societaria, le scritture contabili rappresentano parte fondamentale del sistema informativo generale ed hanno una rilevanza:

- interna, in quanto rappresentano lo strumento che consente all'imprenditore di conoscere e valutare la situazione corrente dell'impresa ed effettuare le proprie scelte gestionali;
- esterna, in quanto le informazioni in esse contenute, riassunte nel bilancio d'esercizio ovvero in documenti riepilogativi di sintesi aventi sostanzialmente le medesime funzioni di quest'ultimo, interessano sia gli adempimenti che il contribuente deve porre in essere ai fini dell'autodeterminazione dei propri obblighi fiscali, sia l'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'eventuale esercizio delle sue funzioni di controllo ed accertamento.

Tale forma di controllo si estende, inoltre, alla documentazione cosiddetta extracontabile, eventualmente istituita, o comunque tenuta, in relazione all'attività esercitata, dai titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo ed acquisita agli atti della verifica; al riguardo, si rimarca che, pur non rientrando tecnicamente nella nozione di "scritture contabili obbligatorie", si ritengono applicabili a questo tipo di documentazione le prescrizioni di cui all'art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, che prescrive l'obbligo di conservazione, per ciascun affare, fino allo stesso termine previsto per le scritture contabili obbligatorie, degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

Il controllo contabile è finalizzato a verificare la regolare istituzione e conservazione delle scritture contabili, la tenuta delle stesse in conformità alle norme di legge, nonché l'osservanza delle prescrizioni concernenti la regolarità formale dei documenti elementari.

Esso si conclude, principalmente, con l'eventuale constatazione di *violazioni formali* alla normativa tributaria, intendendosi per formali quelle violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile o del tributo ovvero sul pagamento dell'imposta, a differenza di quelle sostanziali che, invece, si ripercuotono su questi aspetti; peraltro, come sarà meglio evidenziato nel prosieguo, anche il controllo contabile può condurre ad evidenziare irregolarità che producono effetti sul piano sostanziale.

Nell'ambito delle violazioni formali possono poi essere distinte quelle "*meramente formali*", intendendosi con tale definizione, contenuta nell'art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente, quegli illeciti che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, del tributo e sul versamento dell'imposta, non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo dell'Amministrazione finanziaria; a mente dell'art. 6, comma 5 bis, del D.Lgs. n. 472/97, le violazioni "*meramente formali*" non sono *punibili* e le relative sanzioni, a norma dell'art. 10, comma 3, dello Statuto, non sono *irrogabili*.

Al riguardo, va comunque evidenziato che tali ultime previsioni non escludono, comunque, la necessità di procedere alla *constatazione* di ogni genere di violazione riscontrata all'esito di verifiche o controlli, prescindendo dall'eventuale natura formale delle stesse; i verificatori, in tal caso, non possono che rimettere all'Ufficio finanziario competente, al limite, le proprie, eventuali valutazioni circa l'inquadramento del tipo di violazione formale riscontrata e le conseguenti determinazioni circa l'applicabilità delle sanzioni e la concreta irrogabilità delle stesse, rappresentando in ogni caso puntuali elementi informativi in merito all'eventuale produzione di effetti pregiudizievoli per le attività di controllo.

L'esame sistematico dell'ampio quadro potestativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per lo svolgimento delle funzioni di controllo ed accertamento fiscale, nonché gli indirizzi interpretativi forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 3 agosto 2001, n. 77/E, inducono a ritenere che un reale "*pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo*":

- non richieda, per la sua configurazione, che la violazione sia di portata tale da rendere praticamente impossibile lo svolgimento dell'attività di verifica;
- possa essere ragionevolmente configurato nell'ipotesi in cui la violazione formale abbia reso più difficoltose o meno spedite le attività di controllo;
- debba essere valutato in concreto e non sulla base di una potenziale idoneità, in considerazione dell'effettiva incidenza dell'illecito sull'attività di controllo.

Premesso questo inquadramento di carattere generale, nei paragrafi che seguono è riportata una illustrazione sintetica dei principali sistemi e obblighi contabili vigenti in relazione alle diverse categorie di contribuenti, la cui corretta e completa osservanza costituisce oggetto del controllo contabile.

b. La contabilità dei contribuenti minimi.

La Legge 24 dicembre 2007, n. 244, Legge Finanziaria 2008, ha introdotto, a partire dal 1° gennaio del 2008, una nuova disciplina fiscale agevolata rivolta alle attività imprenditoriali e professionali di ridotte dimensioni, alla quale si collega un nuovo regime contabile, la cui

entrata in vigore ha determinato, tra l'altro, l'abrogazione di taluni previgenti regimi semplificati, indicati, più avanti, al sottoparagrafo f.

Tale regime agevolato per i “*contribuenti minimi*” è riservato alle persone fisiche residenti in Italia che esercitano attività d'impresa, arti o professioni e che, nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi o compensi in misura non superiore a 30.000 euro e, contestualmente, non abbiano:

- effettuato cessioni all'esportazione, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali, ovvero operazioni con lo Stato di San Marino o con la Città del Vaticano;
- sostenuto spese per lavoro dipendente, né erogato somme, sotto forma di utili di partecipazione, ad associati in partecipazione;
- effettuato, nei tre anni precedenti, acquisti, anche in leasing, di beni strumentali di valore superiore a 15.000 euro.

Il regime in esame deve essere considerato “*naturale*” per i soggetti in possesso dei requisiti dianzi richiamati nonché per coloro che, al 31 dicembre 2007, rientravano nell'abrogato regime della franchigia, di cui all'art. 32 bis del D.P.R. n. 633/72, senza necessità di effettuare alcuna comunicazione in tal senso all'Amministrazione finanziaria.

Di contro, i contribuenti che, dal 1° gennaio del 2008, hanno avviato o avvieranno nuove attività imprenditoriali o professionali e che prevedono di poter rientrare nei parametri fissati dalla legge per l'applicazione del regime, dovranno rendere nota all'Amministrazione finanziaria, espressamente, la volontà di optare per il regime dei “*minimi*”, in sede di presentazione della dichiarazione di inizio attività ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72.

L'accesso al regime dei minimi comporta, per i contribuenti in possesso dei necessari requisiti, una serie di semplificazioni ed agevolazioni, tanto dal punto di vista degli adempimenti contabili quanto sotto il profilo dell'entità del prelievo.

In questa sede, è utile sottolineare, innanzitutto, che gli imprenditori e professionisti in rassegna sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri e, in questo senso, sono anche esonerati dalla comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei dati rilevanti a tali fini; gli stessi soggetti, inoltre, sono esenti dall'IRAP e, conseguentemente, non hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione prevista per tale imposta, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 446/97.

Sul versante dell'IVA, i “*minimi*” sono sollevati dall'obbligo di liquidazione e versamento del tributo e da tutti gli altri adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633/72 in materia di registrazione delle fatture emesse, dei corrispettivi e degli acquisti e di tenuta e conservazione dei registri e documenti, dichiarazione e comunicazione annuale.

Di contro, continuano a sussistere in capo ai medesimi contribuenti gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, certificazione dei corrispettivi a mezzo delle ricevute e degli scontrini fiscali, integrazione delle fatture per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni soggette al regime del *reverse charge*, presentazione degli elenchi intrastat agli Uffici doganali.

A fronte di tale quadro fortemente agevolativo, tuttavia, risulta preclusa la possibilità di esercitare il diritto di rivalsa e la detrazione dell'imposta assolta, per salvaguardare la neutralità dell'IVA rispetto al regime in commento.

Relativamente alle imposte dirette, si evidenzia che analoghe semplificazioni riguardano gli adempimenti in materia di tenuta e registrazione delle scritture contabili, con l'esclusione dell'obbligo relativo alla conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 600/73.

A differenza di quanto avviene per l'IVA, resta fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini IRPEF, per cui anche i soggetti ammessi al particolare regime devono provvedere alla determinazione del reddito d'esercizio secondo le specifiche regole dettate

dal decreto ministeriale di attuazione; in questa sede, si evidenzia che la differenza principale rispetto alle regole ordinarie è che tanto gli esercenti attività d'impresa quanto i lavoratori autonomi, devono determinare il risultato di esercizio in base al criterio di cassa.

Al reddito in tal modo determinato, si applica la tassazione forfetaria del 20%, sostitutiva delle imposte sui redditi e delle addizionali regionali e comunali.

Al più volte menzionato regime dei minimi non possono, peraltro, accedere i contribuenti sottoposti a taluni regimi speciali IVA.

c. Libri e registri per le imprese in contabilità ordinaria.

(1) Il regime di contabilità ordinaria.

Sono soggetti al regime di contabilità ordinaria, indipendentemente dal volume di ricavi conseguito, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/73, le società di capitali e gli enti, pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Tale regime:

- può essere liberamente adottato, mediante specifica opzione, anche da chi non vi è sottoposto per obbligo;
- si applica, inoltre, nei confronti di quei soggetti – persone fisiche esercenti imprese commerciali, imprese familiari ex art. 230 bis c.c. ed art. 5 TUIR, imprese coniugali di cui all'art. 177 c.c., società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società di fatto esercenti attività commerciale ex art. 55 TUIR, società di armamento, enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale – che abbiano conseguito ricavi di importo pari o superiore a 309.874,14 o 516.456,90 euro, a seconda che si tratti, rispettivamente, di imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizio oppure altro tipo di attività.

Le scritture contabili previste per chi si trova in regime di contabilità ordinaria sono, oltre a quelle previste dagli artt. 2214 e seguenti del c.c. e da singole norme di legge applicabili per specifiche finalità, quelle di cui agli articoli 14 e segg. del D.P.R. n. 600/73, ossia:

- libro giornale;
- libro inventari;
- scritture ausiliarie (c.d. conti di mastro);
- registro dei beni ammortizzabili;
- scritture obbligatorie previste dalla normativa del lavoro (libro paga e libro matricola);
- eventuali scritture ausiliarie di magazzino;
- registri IVA.

(2) Libri e registri prescritti dal codice civile ed ai fini delle imposte sui redditi.

Il *libro giornale* è destinato a rilevare, secondo un criterio cronologico, tutte le operazioni di gestione effettuate nell'esercizio d'impresa, in base a quanto previsto dall'art. 2216 del c.c.

Esso deve, quindi, contenere:

- il numero progressivo, la data e la descrizione dell'operazione;
- i conti di mastro movimentati in dare e in avere in seguito al fatto amministrativo;
- gli importi dell'operazione distinti per ciascun conto di mastro.

È consentita la possibilità di tenere libri giornali sezionali, annotando su di essi i fatti gestionali appartenenti a una certa classe di operazioni, ovvero ad un ramo d'azienda o ad una determinata zona geografica; se si ricorre a tale possibilità, è comunque necessario redigere anche un libro giornale riassuntivo all'interno del quale dovranno essere annotate, giornalmente ovvero con differente cadenza temporale, le registrazioni necessarie per redigere il bilancio.

Trattandosi di una scrittura cronologica, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, le registrazioni devono essere effettuate entro sessanta giorni, tenendo conto della data di manifestazione del fatto gestionale.

Nell'ipotesi di tenuta del registro con sistemi meccanografici, il predetto termine si considera rispettato all'atto della registrazione dell'operazione sull'elaboratore, pur in difetto di trascrizione sul supporto cartaceo.

L'art. 7, comma 4 ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla Legge 8 agosto 1994, n. 489, ha, infatti, introdotto importanti semplificazioni per i contribuenti che tengono la contabilità con il sistema meccanografico, disponendo che "a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione annuale, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

Sulla base della richiamata disposizione, le registrazioni afferenti l'esercizio sono da ritenersi regolarmente effettuate anche nel caso in cui non siano state trascritte sui libri e registri, ma semplicemente memorizzate su supporto magnetico e, dunque, la mancata trascrizione di dati contabili sui prescritti registri cartacei non dà luogo a violazione qualora si tratti di dati relativi ad un periodo d'imposta per il quale non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Qualora detto termine sia decorso senza che sia avvenuta la stampa, le annotazioni informatiche sembrano potersi ritenere prive di ogni rilevanza giuridica fin dall'origine, con la rilevante conseguenza che la contabilità si considera come non tenuta con tutti gli effetti di ordine sanzionatorio che derivano da questa situazione, ivi compresi quelli che si producono sul piano delle modalità di ricostruzione della base imponibile.

Va evidenziato che dal 1° gennaio 2008 – ai sensi dell'art. 1, comma 161, della L. n. 244/2007 che ha modificato l'art. 7, comma 4 ter, del D.L. 357/94 – è stato previsto l'aumento a tre mesi, a decorrere dalla scadenza dei termini previsti per la presentazione delle dichiarazioni annuali, del periodo in cui la tenuta di registri contabili mediante supporti meccanografici è considerata regolare anche senza trascrizione su carta.

In base alle prescrizioni del codice civile, il libro giornale, così come le altre scritture contabili previste dal codice, deve essere conservato per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione, mentre, da un punto di vista fiscale, nei casi in cui la sua istituzione e conservazione sia obbligatoria per legge, dovrà essere conservato fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dal codice civile o da altre leggi tributarie.

Il libro degli inventari, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve contenere l'indicazione di tutti gli elementi patrimoniali esistenti in un determinato momento storico al fine di fornire una rappresentazione statica del capitale dell'impresa.

La redazione dell'inventario si svolge, infatti, attraverso una serie di fasi finalizzate a descrivere le caratteristiche, qualitative e quantitative, dei beni che costituiscono il patrimonio aziendale, classificandoli in rapporto a categorie omogenee e valorizzandoli in base alla moneta di conto.

Detto registro può, altresì, accogliere le annotazioni che dovrebbero essere effettuate nel *registro dei beni ammortizzabili*, di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 600/73, la cui istituzione, in tal caso, può essere evitata a condizione che nel libro degli inventari siano analiticamente riportati tutti i dati richiesti dal citato art. 16, riferibili, in particolare, all'anno di acquisizione dei beni, al costo originario, alle rivalutazioni, alle svalutazioni, al fondo di ammortamento al termine del periodo d'imposta precedente, al coefficiente di ammortamento effettivamente praticato, alla quota annuale di ammortamento ed alle eliminazioni dal processo produttivo.

L'art. 2217 c.c. prevede che l'inventario debba:

- redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno;
- contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività dell'impresa, nonché di quelle dell'imprenditore estranee all'impresa;
- chiudersi con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite/conto economico, che devono essere redatti secondo le norme del codice civile;
- recare la sottoscrizione dell'imprenditore.

Le disposizioni di cui all'art. 2217 c.c. devono essere integrate con quelle dell'art. 15 del D.P.R. n. 600/73, il quale stabilisce, tra l'altro, che l'inventario deve:

- essere trascritto, insieme al bilancio, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi;
- indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo.

In merito al registro dei beni ammortizzabili, si evidenzia come lo stesso debba contenere alcune annotazioni obbligatorie relative ai beni strumentali da effettuarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

A tal riguardo, l'art. 16 del D.P.R. n. 600/73 dispone che il registro deve recare le seguenti informazioni:

- per ciascun immobile o bene mobile registrato: l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo;
- per gli altri beni, le stesse informazioni richieste per i beni immobili e mobili registrati, con la possibilità di indicarle per categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

Oltre ai dati relativi ai beni strumentali, occorre annotare nei suddetti registri anche i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione ammortizzabili (purché superiori all'importo massimo deducibile) e per i quali non si è proceduto alla capitalizzazione su beni specifici, in voci separate a seconda dell'anno di formazione.

La tenuta di tale registro può ritenersi non più obbligatoria in quanto le relative annotazioni possono essere effettuate in alternativa:

- nel libro degli inventari, come già sottolineato, in virtù di quanto previsto dall'art. 2 del D.P.R. n. 695/96;
- nel libro giornale, a condizione che, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti in forma sistematica, gli stessi dati che andrebbero indicati sul registro dei beni ammortizzabili;
- nel registro degli acquisti, ex art. 25 del D.P.R. n. 633/72, per i soggetti in contabilità semplificata.

L'art. 14, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 600/73 disciplina la tenuta delle *scritture ausiliarie* che si identificano nei *cosiddetti conti di mastro*; si tratta di scritture sistematiche e, pertanto, in esse devono essere registrati gli elementi patrimoniali e di reddito, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne, chiaramente e distintamente, i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito.

La lett. d) dello stesso comma 1 del citato art. 14, contempla la tenuta della *contabilità di magazzino*, mediante specifiche scritture ausiliare, che, essendo destinata a rilevare i movimenti in entrata e uscita di merci, materie prime, prodotti finiti, materiali di consumo, imballaggi e pezzi di ricambio, consente di valutare le movimentazioni e le giacenze di merci, di assicurare il regolare flusso degli approvvigionamenti segnalando il raggiungimento del cosiddetto "livello di riordino", ossia il livello di quantità per cui sorge la necessità di fare un ordine di acquisto, della scorta di sicurezza, vale a dire il livello di scorte al di sotto del quale non bisogna scendere considerando i tempi di riordino, e della "sottoscorta", cioè il livello inferiore alla scorta di sicurezza, nonché di determinare in maniera più precisa il reddito d'esercizio e il costo di produzione dei prodotti.

L'obbligo di tenere le citate scritture ausiliarie di magazzino – di cui all'art. 14, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 – scatta a carico dei soggetti in contabilità a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in cui per la seconda volta consecutiva l'ammontare dei ricavi e delle rimanenze superino rispettivamente 5.164.568,99 e 1.032.913,80 euro, come previsto dall'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 695/96; di conseguenza, risultano esclusi da tale obbligo le imprese minori, i professionisti, gli esercenti attività commerciali occasionali, gli enti non commerciali per le attività non commerciali svolte, i non residenti per le attività commerciali svolte all'estero, le associazioni sportive e quelle senza fine di lucro.

L'art. 14, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 dispone che le scritture ausiliarie di magazzino debbano essere tenute in forma sistematica, quindi o per singoli beni o per classi di beni che abbiano natura e caratteristiche simili e secondo norme di ordinata contabilità; esse devono indicare le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali e, inoltre, contenere le quantità entrate e uscite di:

- merci destinate alla vendita;
- semilavorati, esclusi i prodotti in corso di lavorazione;
- prodotti finiti;
- materie prime e altri beni destinati a essere fisicamente incorporati nei precedenti;
- imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti;
- materie prime consumate nel processo produttivo;

Nel caso in cui l'esercizio dell'attività si sostanzia nella produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili.

Nelle stesse scritture ausiliarie di magazzino possono essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

Le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni acquistati per le produzioni in cui vengono utilizzati.

Una specifica disciplina è prevista per i soggetti che operano nel settore del commercio al dettaglio.

Per i commercianti al minuto, autorizzati ad esercitare l'attività in locali aperti al pubblico o in spazi interni o mediante apparecchi di distribuzione automatica o per corrispondenza o a domicilio o in forma ambulante, nonché per attività consistenti in somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi e nelle mense aziendali, è, infatti, stabilito che le registrazioni vadano effettuate solo per movimenti di carico e scarico dai magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di negozi, depositi, eccetera, situati nell'ambito dello stesso comune o di comune limitrofo.

Le variazioni delle quantità dei beni possono essere rilevate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese, entro sessanta giorni dalla fine del periodo prescelto.

(3) *Obblighi contabili previsti dalla legislazione sul lavoro: cenni sui profili sanzionatori.*

Specifici obblighi contabili sono poi previsti per coloro i quali erogano compensi di lavoro dipendente e, quindi, sono obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo d'acconto.

Secondo il sistema vigente fino all'entrata in vigore del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni nella Legge 6 Agosto 2008, n. 133, tali soggetti dovevano tenere, i libri di cui agli artt. 134 del R.D. 28 agosto 1924, n. 1422 e 20 del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124, nonché 21 del D.P.R. n. 600/73, quali il libro paga e il libro matricola, riportanti, rispettivamente, i dipendenti e le somme e i valori corrisposti a ciascuno di questi.

In un'ottica di semplificazione degli adempimenti di carattere formale, l'art. 39 del citato D.L. n. 112 del 2008, ha introdotto il "Libro unico del lavoro", quale nuovo ed esclusivo registro obbligatorio per tutti i datori di lavoro – ad eccezione di quelli domestici – in sostituzione dei citati libri di paga e matricola.

La regolamentazione di dettaglio delle modalità e dei tempi di tenuta e conservazione del Libro unico del lavoro, nonché del regime transitorio di applicazione delle nuove regole, è stata demandata ad un decreto del Ministro del Lavoro, Salute e Politiche Sociali, approvato in data 9 luglio 2008 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 Agosto 2008; inoltre, il citato Dicastero ha emanato le circolari n. 20 del 21 agosto 2008, contenente le prime istruzioni operative per il personale ispettivo e n. 25/1 del 30 ottobre 2008, relativa alla decorrenza delle nuove norme (consultabili sul sito internet dello stesso Ministero).

In base alle disposizioni dianzi citate, in luogo dei due registri in precedenza richiamati, deve ora essere istituito, conservato ed esibito agli Organi di controllo un unico documento destinato a contenere tutte le informazioni d'interesse sui lavoratori e sulla gestione dei connessi rapporti d'impiego; più in dettaglio, nel nuovo Libro unico devono essere:

- singolarmente iscritti ed identificati tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto di lavoro impiegati dal datore di lavoro; non sono peraltro più soggetti a registrazione i dati riguardanti i collaboratori e i coadiuvanti delle imprese familiari, i coadiuvanti delle imprese commerciali e i soci lavoratori di attività commerciali e di imprese in forma societaria;
- riportati i dati concernenti qualunque retribuzione corrisposta, in denaro o in natura, nonché le detrazioni fiscali, i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare, le prestazioni ricevute da enti ed istituti previdenziali; le somme erogate a titolo di premio o per prestazioni di lavoro straordinario devono essere individuate specificamente;

- annotate le presenze giornaliere e le ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore, corredate delle eventuali note sulle ore di straordinario effettuate, sulle assenze, sulle ferie e sui riposi; da evidenziare che, secondo l'art. 1, comma 2, del D.M. 9 luglio 2008, le annotazioni relative alla presenza o assenza dei lavoratori devono essere operate utilizzando causali non equivoche, risultanti da apposita legenda tenuta anche separatamente.

Per ulteriori disposizioni di dettaglio circa i dati da riportare nel nuovo registro e le specifiche prescrizioni relative alle modalità di tenuta, anche in relazione a casistiche particolari, si rinvia alla citata circolare n. 20/08 del 21 agosto 2008, segnalando, in questa sede, che, per effetto dell'art. 1 del D.M. 9 luglio 2008, il Libro unico non può essere istituito e conservato in forma cartacea con compilazione manuale, dovendo essere, in alternativa:

- elaborato e stampato meccanograficamente su fogli mobili a ciclo continuo, numerati in ogni pagina e vidimati prima della messa in uso presso l'INAIL o da altri soggetti autorizzati;
- stampato con tecnologia laser, con autorizzazione preventiva dell'INAIL, riferita anche alla generazione della numerazione automatica;
- tenuto e conservato su supporti magnetici ovvero con elaborazione automatica dei dati, garantendo sia la consultabilità in ogni momento, sia la inalterabilità e la integrità dei dati, nel rispetto delle regole tecniche di cui all'art. 71 del D. Lgs. n. 82 del 2005; tali sistemi sono sottratti ad obblighi di vidimazione ed autorizzazione, previa apposita comunicazione scritta, anche a mezzo fax o *e mail*, alla competente Direzione Provinciale del lavoro, prima della messa in uso.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 39 del D.L. n. 112/08, le scritturazioni obbligatorie sul Libro unico del lavoro devono avvenire, per ciascun mese di riferimento, entro il giorno 16 del mese successivo; anche per tale aspetto, profili di dettaglio e particolari casistiche sono oggetto di specifiche indicazioni nella circolare dianzi richiamata.

Inoltre il Libro unico, oltre che presso la sede dell'impresa e dei consulenti del lavoro, potrà essere conservato anche presso gli studi di professionisti iscritti negli albi degli avvocati e procuratori legali, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché presso i servizi e i centri di assistenza delle associazioni di categoria delle imprese artigiane e delle altre piccole imprese, anche in forma cooperativa.

In questo caso, come precisato dall'art. 40, comma 1, del decreto, i datori di lavoro dovranno provvedere ad effettuare una comunicazione preventiva alla Direzione Provinciale del lavoro competente per territorio, segnalando le generalità e l'indirizzo del soggetto al quale è stato affidato l'incarico e il luogo ove i documenti risultano reperibili; peraltro scompare la necessità, prevista nel sistema previgente, di istituire e tenere copie conformi del libro obbligatorio.

Il datore di lavoro ovvero il consulente del lavoro, i professionisti autorizzati o i servizi e centri di assistenza che detengono il Libro, hanno l'obbligo di conservarlo per cinque anni dalla data di ultima registrazione; detto termine si estende anche ai libri obbligatori in maniera di lavoro ora dismessi.

Il comma 2 del citato art. 40 del D.L. n. 112/2008 ha inoltre abrogato, per i datori di lavoro, l'obbligo di consegna ai lavoratori, all'atto dell'assunzione, della dichiarazione sottoscritta contenente i dati della registrazione effettuata nel libro matricola, già prevista dall'art. 4-bis del D.Lgs. 21 aprile 2000, n. 181.

In sostituzione di tale adempimento, la nuova disciplina ha previsto l'obbligo di consegna al lavoratore di copia della comunicazione di instaurazione dei rapporti di lavoro di cui all'art. 9-bis, comma 2, del D.L. 1° ottobre 1996, n. 510, convertito nella legge 28 novembre 1996, n. 608; tale comunicazione dal 1° marzo 2008, viene

eseguita in via telematica, attraverso l'apposita procedura informatica predisposta dal Ministero del Lavoro, Salute e Politiche Sociali, come illustrato con la circolare n. 201957 del 23 giugno 2008, del Comando Generale – III Reparto Operazioni.

Come precisa la circolare ministeriale n. 20/08, l'obbligo in argomento si intende assolto, alternativamente alla consegna della copia della comunicazione obbligatoria telematicamente inviata, mediante il rilascio al lavoratore del contratto individuale di lavoro completo di tutte le informazioni relative all'instaurazione e allo svolgimento del rapporto.

Il D.L. n. 112 del 2008, ha anche significativamente innovato l'assetto sanzionatorio relativo agli obblighi contabili in materia di lavoro.

In primo luogo, in base al comma 6 dell'art. 39 del decreto, i datori di lavoro che abbiano violato l'obbligo d'istituzione e di tenuta del "Libro unico del lavoro", sono passibili dell'applicazione di una sanzione amministrativa compresa tra i 500 e i 2.500 euro.

Al riguardo, va precisato che la previsione di una sanzione più contenuta rispetto al passato è da ricondurre, come evidenzia la circolare n. 20/08, alla circostanza che, a fronte dell'introduzione della comunicazione preventiva di instaurazione del rapporto di lavoro, il Libro unico del lavoro non risponde più, di per sé stesso, ad esigenze di contrasto al lavoro sommerso, ma è preordinato a consentire agli organi ispettivi l'analisi approfondita e specifica della regolarità di gestione dei rapporti lavorativi, con riguardo ai profili retributivi, assicurativi, previdenziali e fiscali, agli aspetti sostanziali d'inquadramento contrattuale e professionale, di corretto sviluppo dell'orario di lavoro e dei tempi di riposo, della fruizione di ferie e permessi, dell'esatta valorizzazione e gestione delle assenze tutelate.

Quanto alla violazione dell'obbligo di tenuta, la condotta sanzionabile riguarda esclusivamente le irregolarità riscontrate concernenti l'adozione di una delle modalità di cui all'art. 1 del D.M. 9 luglio 2008; di contro, la condotta illecita di omessa istituzione, come ancora precisa la menzionata circolare n. 20/08, è da ritenersi integrata quando il datore di lavoro risulti del tutto sprovvisto del Libro unico oppure abbia messo in uso un Libro unico senza rispettare uno dei sistemi di tenuta regolamentati dall'art. 1 del D.M. dianzi citato.

Come rimarca la suddetta circolare, alla violazione in argomento è applicabile l'istituto della diffida obbligatoria di cui all'art. 13 del D. Lgs. 23 aprile 2004, n. 124 (a proposito della quale si rinvia alle indicazioni contenute nella circolare n. 20628/07 in data 22 gennaio 2007 del Comando Generale – III Reparto), trattandosi di inosservanza sanabile in quanto materialmente realizzabile, secondo le indicazioni contenute nella circolare del Ministero del Lavoro del 23 marzo 2006, n. 9; il datore di lavoro che ottempererà sarà ammesso a pagare la sanzione minima di 500 euro.

Per le ipotesi di omessa esibizione agli Organi di vigilanza del predetto registro, invece, è stata prevista la pena pecuniaria amministrativa da 200 a 2.000 euro; l'inosservanza, come precisa la circolare n. 20/08, non è ammessa alla procedura di diffida obbligatoria, trattandosi di condotta commissiva, materialmente insanabile.

Al riguardo, l'art. 3, comma 2, del D.M. 9 luglio 2008 precisa che il Libro unico deve essere esibito tempestivamente dal datore di lavoro agli organi di vigilanza nel luogo in cui si esegue il lavoro, solo quando si tratta di sede stabile di lavoro, prevedendo che l'esibizione possa avvenire anche a mezzo fax o posta elettronica; ai sensi dell'art. 5, comma 1, dello stesso D.M., deve considerarsi "sede stabile di lavoro" solo quella articolazione autonoma dell'impresa, stabilmente organizzata, che si presenta idonea ad espletare, in tutto o in parte, l'attività aziendale e risulta dotata degli strumenti necessari, anche relativamente alla presenza di uffici amministrativi.

Per i casi in cui l'ispezione riguardi attività mobili o itineranti, comportanti lo svolgimento di attività lavorative presso più luoghi di lavoro nella stessa giornata o che richiedono la

mobilità dei lavoratori, la richiesta di esibizione del Libro unico del lavoro deve essere formalizzata a verbale.

Parallelamente, è stato anche introdotto un trattamento sanzionatorio specifico nel caso in cui l'omessa esibizione del "Libro unico" venga compiuta dai servizi o dai centri di assistenza fiscale istituiti presso le associazioni di categoria delle imprese artigiane e delle altre piccole imprese, incaricati, ai sensi dell'art. 1, comma 4, della legge 11 gennaio 1979, n. 12, di adempiere, per conto degli associati, agli obblighi in materia di lavoro, previdenza ed assistenza sociale dei dipendenti.

Rispetto a tali soggetti, la sanzione amministrativa è lievemente più elevata, essendo commisurata ad una somma compresa tra i 250 e i 2.000 euro; a fattor comune, in caso di recidiva nella commissione delle violazioni in precedenza richiamate, le relative sanzioni variano da 500 a 3.000 euro.

Da evidenziare che, secondo la circolare n. 20/08, pur in assenza di una specifica previsione normativa, si deve ritenere, in un approccio sistematico, che anche per l'affidamento del Libro unico ai citati servizi o centri di assistenza, i datori di lavoro devono provvedere alla preventiva comunicazione scritta alla Direzione provinciale del lavoro competente.

La mancata conservazione del Libro unico del lavoro (così come dei libri preesistenti ora dismessi) per il periodo indicato, è punita con la sanzione pecuniaria da euro 100 a 600; alla violazione non si applica l'istituto della diffida, in ragione della insanabilità dell'inosservanza.

È appena il caso di sottolineare che, con l'introduzione del nuovo regime, sono state abrogate le previgenti disposizioni che sanzionavano le inosservanze in materia di libri paga e matricola; infatti, come espressamente disposto dal comma 10, lett. j), dell'art. 39 del D.L. n. 112/2008, non è più vigente l'art. 1, comma 1178, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 che contemplava la sanzione da 4.000 a 12.000 euro a carico del datore di lavoro che non avesse provveduto ad istituire o esibire i libri di paga e di matricola.

Il D.L. n. 112 del 2008 ha modificato l'approccio sanzionatorio precedente che puniva l'omessa o errata registrazione dei fatti sui libri obbligatori anche solo per mancata osservanza delle regole di corretta compilazione e in caso di violazioni di carattere meramente formale, collegando ora la reazione punitiva alle ipotesi di sostanziale incidenza della condotta illecita sui profili di tutela dei lavoratori; al riguardo, la circolare n. 20/08 specifica che il datore di lavoro non può essere punito per errori di carattere formale e materiale e per le omesse registrazioni che non hanno incidenza sui trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali.

Ai sensi del comma 7 dell'art. 39, infatti, è prevista, per le ipotesi di omessa o infedele registrazione dei dati obbligatori sul "Libro unico del lavoro" che abbiano comportato differenti trattamenti retributivi, contributivi o fiscali e che non siano ascrivibili a meri errori materiali, la sanzione pecuniaria amministrativa da 150 a 1.500 euro, aumentata da 500 a 3.000 euro qualora la violazione si riferisca a più di dieci lavoratori.

Si tratta di due distinte ipotesi di violazione, di cui una di tipo omissivo, consistente nella mancata registrazione dei dati ed una di tipo commissivo, riguardante la registrazione di dati in modo non corrispondente al vero, che assumono un significativo disvalore rispetto ai profili retributivi, previdenziali, fiscali o, più in genere, legali, relativamente ad ogni singolo rapporto di lavoro; la predetta circolare n. 20/08, precisa che non rientrano fra le condotte punibili i casi in cui, per incertezze interpretative su modifiche normative, regolamentari o contrattuali o, ancora, per la difficoltà di individuare esattamente la natura delle prestazioni lavorative rese, il datore di lavoro non abbia provveduto ad aggiornare i dati retributivi nel mese di decorrenza o di riferimento.

Per la condotta omissiva è applicabile la diffida obbligatoria, trattandosi di inosservanza sanabile, in quanto le registrazioni omesse sono materialmente realizzabili; il datore di lavoro ottemperante potrà pagare la sanzione minima pari a euro 150, fino a dieci lavoratori e a euro 500, ove la violazione si riferisca a più di dieci lavoratori.

Di contro, l'istituto della diffida non è applicabile ai casi di infedele registrazione, trattandosi di condotta di tipo commissivo.

Inoltre è prevista, per l'inosservanza dei termini di registrazione delle prescritte informazioni nel "Libro unico del lavoro", ai sensi del comma 3 dello stesso art. 39, la sanzione amministrativa da 100 a 600 euro, aumentata da 150 a 1.500 euro qualora l'inadempimento riguardi più di dieci lavoratori; la diffida obbligatoria è applicabile a tutti i casi di tardiva registrazione, nella forma della cosiddetta "diffida ora per allora", in quanto le registrazioni sono state materialmente effettuate, ancorché in ritardo.

Il nuovo quadro sanzionatorio delineato dal D.L. n. 112/08, è completato dalla previsione contenuta nell'art. 40, comma 1, per la quale, a carico dei consulenti del lavoro e degli altri professionisti autorizzati a detenere, per conto delle imprese, i documenti previsti in materia, è applicabile una sanzione pecuniaria compresa tra i 100 e 1.000 euro nelle ipotesi di mancata ottemperanza, entro 15 giorni, alla richiesta degli Organi di vigilanza di esibire la documentazione in loro possesso.

Come precisa la circolare ministeriale n. 20/08, la condotta punibile è quella del consulente del lavoro o altro professionista che non esibisca o non porti in visione il Libro unico del lavoro, conservato e tenuto presso il proprio studio, qualora siano decorsi 15 giorni dalla richiesta espressamente formulata nel verbale redatto all'avvio dell'intervento, senza opporre un giustificato motivo ostativo o impeditivo.

Anche per tale violazione è contemplato un regime punitivo aggravato in caso di recidiva; in tale eventualità, infatti, è prevista una comunicazione al Consiglio provinciale dell'Ordine professionale di appartenenza del trasgressore, affinché possano essere avviate eventuali procedure di carattere disciplinare.

Secondo l'art. 39 del D.L. n. 112/08, competenti a constatare e contestare gli illeciti amministrativi relativi agli obblighi di istituzione, tenuta, registrazione, esibizione e conservazione del Libro unico del lavoro, nonché alla conseguente irrogazione delle sanzioni amministrative, sono tutti gli organi di vigilanza che effettuano accertamenti in materia di lavoro e previdenza.

Per il caso di mancata estinzione delle violazioni mediante pagamento delle sanzioni in misura ridotta, l'Autorità competente a ricevere il rapporto ex art. 17 della legge n. 689 del 1981, è la Direzione provinciale del lavoro territorialmente competente.

Si osserva, altresì, che il D.M. del 9 luglio 2008 ha, tra l'altro, stabilito che, fino al periodo di paga relativo al mese di dicembre 2008, i datori di lavoro possono assolvere agli obblighi di istituzione e tenuta del Libro unico mediante la corretta e regolare tenuta delle "sezioni paga e presenze" del libro paga, ovvero del registro dei lavoranti e del libretto personale per i lavoranti a domicilio, preventivamente vidimati e debitamente compilati e aggiornati; di contro, come espressamente disposto dal comma 3 dell'art. 7, il libro matricola è da considerarsi immediatamente abrogato.

Come precisa la circolare ministeriale n. 20/08, i documenti menzionati, di cui è temporaneamente consentito il mantenimento, sono assoggettati agli obblighi di tenuta, compilazione ed esibizione di cui all'art. 39 del D.L. n. 112/08 e, in caso di violazione, il regime sanzionatorio applicabile sarà solo quello contemplato dalla stessa disposizione.

Inoltre, l'art. 7, comma 2, del D.M. 9 luglio 2008 prevede che, dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto, le disposizioni normative, principalmente di carattere fiscale e previdenziale, che fanno riferimento agli aboliti libri matricola e paga (ad esempio,

l'art. 21 del D.P.R. n. 600/73), si intendono riferite al Libro unico del lavoro, per quanto compatibile.

Conclusivamente si rappresenta che l'attuazione dei nuovi precetti normativi e delle relative sanzioni, ha fatto emergere alcune questioni interpretative in merito alla loro corretta applicazione nel periodo transitorio compreso tra il 25 giugno 2008 (data di entrata in vigore del D.L. n. 112/2008) ed il 18 agosto 2008 (data di entrata in vigore della relativa legge di conversione n. 133/2008), per la cui risoluzione è intervenuto il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali con la nota n. 25/1/0015109 del 30 ottobre 2008 - diramata ai Reparti del Corpo con messaggio del Comando Generale III Reparto Operazioni n. 369472/08 in data 07 novembre 2008 - alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

(4) I registri IVA.

Anche la normativa in tema di IVA prescrive la tenuta di una serie di registri, in relazione ai quali si forniscono alcune brevi note descrittive.

In primo luogo, la tenuta del registro delle fatture emesse, è prevista dall'art. 23 del D.P.R. n. 633/72 per i soggetti passivi IVA allo scopo di annotare le fatture attive, emesse a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA – vale a dire, imponibili, non imponibili ed esenti –, con la sola esclusione, quindi, delle operazioni fuori campo IVA; per una più compiuta illustrazione di dette distinzioni, si rinvia al Capitolo 5 della Parte IV della presente istruzione.

Le fatture emesse devono essere annotate nell'apposito registro entro:

- 5 giorni dalla spedizione o consegna alla controparte con riferimento alla data di emissione, in caso di contabilità manuale;
- il giorno quindici del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni, in caso di fatturazione differita;
- 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione, in caso di utilizzo di macchine elettrocontabili.

Sono, altresì, in esso registrate le eventuali note di variazione emesse in applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, i maggiori corrispettivi o ricavi derivanti dall'adeguamento alle risultanze degli studi di settore o dei parametri e le annotazioni relative alle dichiarazioni di intento ricevute, qualora a ciò non si provveda nell'apposito registro.

Tutte le registrazioni devono essere effettuate seguendo l'ordine di numerazione delle fatture e con riferimento alla data della loro emissione.

I commercianti al minuto e soggetti ad essi assimilati di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/72, esclusi gli ambulanti, nonché le imprese artigiane, che vendono i beni di propria produzione all'interno dei locali dove viene esercitata l'impresa e che non devono emettere fattura se non su espressa richiesta del consumatore finale, secondo l'art. 24 del D.P.R. n. 633/72 "possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei *corrispettivi* delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili di cui all'art. 21, sesto comma, e, distintamente, all'art. 38 quater e quello delle operazioni esenti ivi indicate".

I corrispettivi devono essere annotati in tale registro entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate, con riferimento al giorno di effettuazione dell'operazione, in caso di tenuta manuale della contabilità, ovvero, in caso di contabilità meccanografica, entro 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione.

L'art. 32 del D.P.R. n. 633/72 prevede la possibilità, per i contribuenti – cosiddetti “minori” – che nell'anno antecedente hanno realizzato un volume d'affari inferiore a 309.874,14 o a 516.456,90 euro, a seconda che si tratti d'impresе aventi per oggetto prestazioni di servizi o altre attività, di potere sostituire il registro delle fatture emesse con uno specifico bollettario "a madre e figlia" al fine di adempiere agli obblighi connessi alla fatturazione e alla registrazione delle fatture; il Decreto Ministeriale 31 ottobre 1974 attribuisce, inoltre, tale possibilità agli esercenti arti e professioni.

La parte "figlia" di tale bollettario rappresenta la fattura, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72, e va consegnata o spedita all'acquirente, mentre la parte "madre", in precedenza numerata, deve contenere sia tutti gli elementi della fattura sia quelli propri del registro delle fatture emesse, ex art. 23 del D.P.R. n. 633/72, sostituendolo integralmente.

Nel registro degli acquisti, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/72, devono essere annotate le fatture e le bollette doganali relative ad attività inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione per i quali è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta.

Da tale registrazione devono risultare:

- la data della fattura o bolletta;
- il numero progressivo attribuito da chi effettua la registrazione;
- la ditta, la denominazione o la ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti (per le bollette doganali, al posto delle generalità del fornitore estero occorre indicare la Dogana di ingresso, gli estremi della bolletta ed il tipo di modello adottato);
- l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

La registrazione delle fatture d'acquisto deve essere eseguita prima della liquidazione periodica ovvero della dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta.

Poiché quest'ultimo diritto può essere esercitato con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, per potere esercitare questo diritto le fatture di acquisto e le bolle di importazione devono essere registrate, al più tardi, entro il termine di presentazione di tale dichiarazione, ma in ogni caso prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale la detrazione viene operata.

Completano il quadro i seguenti registri, abbastanza diffusi nella pratica e sottoposti, ove istituiti, alle stesse prescrizioni vigenti per i registri ordinari in ordine alla tenuta e conservazione:

- dei depositi, per le somme ricevute in deposito dagli esercenti la professione notarile, forense o di commercialista in conto onorari e/o spese (art. 3, D.M. 31 ottobre 1974);
- dei beni ricevuti in base a rapporti negoziali con altri soggetti (deposito, comodato, lavorazione ecc) non comportanti il trasferimento di proprietà dei beni stessi, ai fini del superamento della presunzione di cessione e/o di acquisto dei beni che in caso di controllo fiscale si trovino o meno nei luoghi di esercizio dell'attività;
- degli omaggi, che può essere istituito per annotare, in alternativa all'emissione di autofattura, i beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività d'impresa, ceduti gratuitamente;
- dei premi (per le società ed enti di assicurazione);
- delle dichiarazioni d'intento nel quale devono essere annotate, entro i 15 giorni successivi a quello di emissione, le dichiarazioni d'intento.

Particolare e conclusiva menzione deve essere fatta alle disposizioni recate dal D.P.R. n. 435/2001 che ha eliminato l'obbligo della tenuta dei registri IVA, stabilendo che i soggetti in contabilità ordinaria, per natura o per opzione, possono non tenere i registri obbligatori ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, a condizione che le registrazioni siano effettuate sul libro giornale (per gli imprenditori) o sul registro cronologico (per gli esercenti arti e professioni) nei termini previsti dalla specifica normativa e che, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare sui registri IVA.

(5) Modalità di tenuta di libri e registri.

In ordine a modalità di tenuta, termini di registrazione e conservazione delle scritture contabili, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 2219 c.c., richiamato dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità senza spazi in bianco, interlinee e trasporti in margine.

Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

Come già evidenziato, la tenuta della contabilità attraverso supporti informatici e meccanografici è regolare quando i dati in essi contenuti sono aggiornati, entro 60 giorni dalla loro manifestazione, sul supporto magnetico, sempre che la mancata trascrizione riguardi dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti (di oltre tre mesi) i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali e sia possibile stamparli contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi verificatori competenti e in loro presenza.

In merito ai termini di conservazione, si rimarca che le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate secondo quanto stabilito dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, richiamato anche dall'art. 39 del D.P.R. n. 633/72.

Fa eccezione il registro dei beni ammortizzabili che, essendo un libro previsto ai soli fini fiscali, dovrà essere tenuto, similmente ai registri IVA, fino al quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione cui si riferiscono le registrazioni, ovvero al quinto anno, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione.

Il comma 2 dell'art. 2220 c.c. impone la conservazione, per il medesimo periodo, di fatture, lettere e telegrammi ricevuti, nonché copie delle lettere, fatture e telegrammi inviati.

Le scritture contabili, ad eccezione di quelle ausiliare e di magazzino, devono avere le pagine numerate progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno di riferimento.

La numerazione progressiva, nell'ambito di ciascun registro (o blocco di pagine) può essere effettuata direttamente dal contribuente; questi può anche non effettuarla preventivamente su tutto il registro (o per blocchi di pagine), limitandosi ad attribuire, volta per volta, un numero progressivo a ciascuna pagina prima che venga utilizzata.

Per i registri a fogli mobili, inoltre, ciascuna pagina deve essere intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri.

A seguito della soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e degli inventari, ad opera dell'art. 8, comma 1, della L. n. 383/2001, estesa, modificando gli artt. 39 e 22 del D.P.R. n. 633/72 e del D.P.R. n. 600/73, a tutti i registri previsti dalle norme fiscali (tra cui il registro delle fatture, il registro dei corrispettivi ed il registro degli acquisti), la numerazione progressiva delle pagine resta l'unico adempimento formale ancora gravante sul contribuente; restano esclusi da tale innovazione, e dunque devono essere bollati e vidimati, i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 c.c. ed ogni altro libro o registro per il quale l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Per la formalità di numerazione delle pagine dei libri previsti dall'art. 2214 c.c., occorre, ai sensi del successivo art. 2215, corrispondere l'imposta di bollo prima che gli stessi vengano messi in uso, mediante marche o bollo a punzone, da applicare sulla prima pagina, oppure effettuando il pagamento presso banche, poste o concessionari; a tal proposito, si precisa che il libro degli inventari ed il libro giornale non sono soggetti a bollatura né a vidimazione.

d. Libri e registri per le imprese a contabilità semplificata.

Le imprese in regime di contabilità semplificata – indicate al paragrafo 7. del Capitolo 3 della Parte IV della presente istruzione – sono esonerate dagli obblighi contabili previsti per le imprese in regime di contabilità ordinaria dal D.P.R. n. 600/73, a mente delle previsioni contenute nell'art. 18 del predetto decreto; esse, pertanto, non sono obbligate a redigere il bilancio, a tenere il libro giornale, il libro degli inventari, le scritture ausiliarie degli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee e le scritture ausiliarie di magazzino, ma sono obbligate, invece, a tenere le seguenti scritture:

- registri IVA (fatture emesse/corrispettivi e acquisti).

I registri IVA devono essere integrati con l'annotazione delle operazioni che, pur non rilevando ai fini di tale imposta, contribuiscono alla determinazione del reddito imponibile.

Le spese per prestazioni di lavoro dipendente, a norma dell'art. 4 del D.P.R. n. 695/96, possono essere registrate globalmente entro i termini di presentazione della dichiarazione, sempre che, se erogate, risultino regolarmente annotate nelle scritture previste dalla normativa in materia di diritto del lavoro.

L'art. 9 del D.L. n. 69/89, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 4/89, prevede l'annotazione nel registro IVA acquisti del valore delle rimanenze.

In alternativa a tale adempimento, è consentita la compilazione di un apposito prospetto da cui risulti l'indicazione distinta delle quantità e dei valori delle rimanenze, nonché i criteri di valutazione adottati;

- scritture contabili previste per i sostituti d'imposta relative ai dipendenti (di norma libro paga e libro matricola);
- altri registri previsti da leggi speciali (a titolo esemplificativo, sanitarie o di pubblica sicurezza);
- ai fini della deducibilità delle quote d'ammortamento, il registro dei beni ammortizzabili previsto dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/73, secondo quanto previsto dall'art. 102 TUIR; in alternativa a tale adempimento, è consentita la deduzione delle quote d'ammortamento a condizione che l'impresa, a seguito di richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria, fornisca, in forma sistematica, i medesimi dati richiesti dal menzionato art. 16 del D.P.R. n. 600/73.

Le imprese minori, che effettuano solamente operazioni non soggette ad IVA, devono tenere un apposito registro ove annotare l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese.

I termini entro i quali effettuare le registrazioni sono i seguenti:

- 15 giorni per le fatture di vendita immediata;
- entro il 15° giorno del mese successivo alla spedizione o alla consegna, per le fatture di vendita differite;
- entro l'anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto alla detrazione per le fatture di acquisto, ai sensi del D.Lgs. n. 313/97;
- entro il giorno 15 del mese successivo per i corrispettivi, a mente del D.P.R. n. 695/96;
- entro 60 giorni per i costi e i ricavi non rilevanti ai fini IVA, ex art. 9 del D.L. n. 69/89.

Devono, inoltre, essere effettuate entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi le seguenti registrazioni, in ottemperanza alle previsioni contenute nel D.M. 2 maggio 1989 e nell'art. 9 del D.L. n. 69/89:

- rettifiche apportate ai costi ed ai ricavi in base al principio di competenza economica (a titolo esemplificativo, ratei e risconti, fatture da emettere e da ricevere);
- rilevazione delle quote d'ammortamento deducibili;
- rilevazione di elementi straordinari di reddito (a titolo esemplificativo, plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive);
- altre annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito (a titolo esemplificativo, oneri di utilità sociale, accantonamenti di quiescenza e previdenza, spese relative a più esercizi);
- indicazione del valore delle rimanenze.

e. Libri e registri per gli esercenti arti e professioni.

Il regime di contabilità semplificata è il regime contabile naturale per gli esercenti arti o professioni a prescindere dal volume d'affari; le scritture contabili previste sono:

- il registro delle somme percepite e delle spese sostenute, nel quale devono essere annotati cronologicamente, entro sessanta giorni, gli incassi ricevuti o i pagamenti effettuati, oltre alle quote di ammortamento e, globalmente, le spese per lavoro dipendente, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi;
- i registri IVA acquisti e vendite;
- le scritture contabili obbligatorie ai fini della legislazione sul lavoro.

In alternativa, è possibile istituire i soli registri IVA (acquisti e fatture emesse) annotando negli stessi gli incassi dei compensi, i pagamenti delle spese e le altre operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.

Nel caso di esercizio dell'opzione per il regime di contabilità ordinaria i registri obbligatori da tenere sono il registro cronologico dei componenti di reddito e dei relativi movimenti finanziari (cosiddetto "giornalmastro in partita semplice"), i registri IVA, il registro dei cespiti ammortizzabili, i libri paga e matricola.

Per una più analitica illustrazione dei regimi contabili relativi agli esercenti arti e professioni si formula rinvio al Capitolo 6 della Parte IV della presente istruzione, nel quale è contenuta una puntuale ricognizione di tali aspetti nell'ambito del riscontro analitico-normativo riferibile all'attività di lavoro autonomo.

f. Altri regimi contabili.

A seguito dell'introduzione del regime dei "contribuenti minimi" sono stati abrogati, a partire dal 1° gennaio del 2008, una serie di regimi semplificati vigenti in precedenza, quali, in dettaglio, quello dei "contribuenti minimi in franchigia" e dei "contribuenti marginali" e quello cosiddetto "super semplificato".

Il regime dei "contribuenti minimi in franchigia", di cui all'art. 32 bis del D.P.R. n. 633/72, introdotto dall'art. 37, comma 15, del D.L. 223/2006, era applicabile, dal 1° gennaio 2007, ai soggetti passivi IVA con volume d'affari, nell'anno solare, non superiore a 7.000 euro.

Il regime si applicava alle persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali residenti nel territorio dello Stato, che non avessero effettuato (o non prevedessero di effettuare) esportazioni; è opportuno precisare che il regime della franchigia rappresentava il regime naturale per i contribuenti che versavano nelle condizioni sopra elencate, fatta salva, ad ogni buon conto, la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Il regime prevedeva che i soggetti beneficiari fossero esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta periodica e annuale (artt. 27 e 30 del D.P.R. n. 633/72 e artt. 17 – 20 del D.Lgs. n. 241/97) e da qualunque altro adempimento inerente la registrazione delle fatture emesse, dei corrispettivi e degli acquisti, la dichiarazione e comunicazione annuale, la tenuta e conservazione dei registri e documenti, eccezion fatta per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione.

Tra gli adempimenti che permanevano in capo ai contribuenti minimi in franchigia si segnalano gli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi;
- trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate;
- integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultassero debitori di imposta (ad es. per "inversione contabile") con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- versamento dell'imposta di cui all'alinea precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Il secondo regime oggetto di abrogazione, relativo alle "*attività marginali*", era previsto dall'art. 14 della L. n. 388/2000 ed era riservato ad imprese marginali con ricavi annuali non superiori a 25.823 euro; i soggetti intenzionati ad optare per questo regime dovevano presentare apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria, competente in ragione del domicilio fiscale, entro il mese di gennaio dell'anno a decorrere dal quale era stato maturato l'intendimento di fruire del regime.

La scelta, vincolante per un esercizio, poteva essere revocata con le stesse modalità e termini previsti per l'attribuzione.

A differenza del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali (rimasto in vigore dopo l'introduzione del regime dei *minimi*) quello per le attività marginali era a tempo indeterminato, essendone, infatti, prevista la cessazione per revoca o decadenza.

La decadenza operava con le stesse modalità delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo:

- dal 1° gennaio dell'esercizio successivo, in caso di superamento del limite di un importo inferiore alla medesima soglia aumentata del 50 per cento;
- immediata, se superiore al 50 per cento del limite.

Il regime per le attività marginali prevedeva il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF nella misura del 15 per cento sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato secondo le modalità ordinarie e la determinazione dell'IVA e dell'IRAP secondo i criteri ordinari.

I soggetti interessati ad aderire all'agevolazione fiscale potevano farsi assistere, negli adempimenti tributari, dall'Ufficio finanziario competente e fruire di un credito d'imposta per l'acquisizione delle apparecchiature informatiche necessarie ad avvalersi di questa particolare forma di tutoraggio, con le stesse modalità stabilite per le nuove piccole imprese di cui si dirà nel corso del presente paragrafo, con la differenza che:

- la richiesta per l'assistenza fiscale doveva essere formulata entro il mese di gennaio dell'anno a decorrere dal quale si intendeva fruirne;
- la revoca produceva effetto a partire dal periodo d'imposta in cui era presentata.

Sul piano contabile, il regime in oggetto si sostanziava in una considerevole semplificazione degli adempimenti imposti dalla normativa fiscale.

Fermi restando gli obblighi di conservare i documenti ricevuti o emessi e quelli di fatturare e di certificare i corrispettivi, i contribuenti che beneficiavano del regime erano esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'IVA e dalle liquidazioni e dai versamenti periodici ai fini di quest'ultima imposta, la quale doveva essere versata, quindi, solo annualmente.

L'ultimo regime abrogato è quello c.d. "*super-semplificato*", contemplato dall'art. 3, commi da 165 a 170, della L. n. 662/96, in favore delle imprese di ridotte dimensioni in possesso di specifiche condizioni legate all'ammontare dei ricavi, degli acquisti, dei beni strumentali e delle spese per prestazioni di lavoro.

Il regime era riservato alle persone fisiche esercenti imprese, arti o professioni, ed era applicabile per comportamento concludente ove ricorressero, simultaneamente e con riferimento all'anno precedente, le condizioni previste dall'art. 3 della predetta legge; in dettaglio, era accessibile ai contribuenti che non avessero:

- conseguito un volume d'affari superiore a 15.493,71 euro (attività di servizi) o a 25.822,84 euro (altre attività);
- effettuato acquisti, al netto dell'IVA, per un ammontare superiore a 18.075,99 euro (attività di rivendita) o a 10.329,14 euro (altre attività);
- utilizzato beni ammortizzabili, al netto degli ammortamenti, di valore superiore ai 25.822,84 euro;
- corrisposto a dipendenti o a collaboratori compensi complessivi superiori al 70 per cento del volume d'affari realizzato.

In un'ottica di semplificazione, tale regime contabile permetteva di annotare cumulativamente nei registri IVA, o in un apposito prospetto approvato con D.M. 11 febbraio 1997, le operazioni fatturate in ciascun mese entro il giorno 15 del mese successivo, e gli acquisti entro il termine previsto per le liquidazioni IVA; inoltre, i contribuenti che si avvalevano di tale regime potevano semplicemente conservare, anziché registrare, i documenti relativi ai costi non rilevanti ai fini IVA di cui volevano effettuare la deduzione ai fini delle imposte dirette.

Rimanevano comunque fermi:

- gli obblighi di fatturazione o certificazione dei corrispettivi;
- la registrazione cumulativa mensile, distinta per aliquota, dei ricavi o corrispettivi (comprensivi dell'IVA) entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento;
- la registrazione cumulativa mensile o trimestrale degli acquisti, distinta per aliquota, con indicazione dell'IVA ammessa in detrazione e di quella indetraibile;
- l'annotazione, nel registro IVA acquisti, entro il termine previsto per l'invio della dichiarazione dei redditi, del valore delle eventuali rimanenze finali;
- l'annotazione, sempre nello stesso registro IVA ed entro lo stesso termine, delle quote di ammortamento.

A partire dal 1° gennaio del 2008, a seguito delle recenti novità normative, oltre ai regimi contabili (ordinario e semplificato) di cui si è detto nei sottoparagrafi precedenti, ed al nuovo regime dei *minimi*, rimane, dunque, in vigore il regime contabile semplificato afferente alle "*nuove iniziative produttive*" di cui all'art. 13 della L. n. 388/2000.

Il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo è riservato alle sole persone fisiche e alle imprese familiari; per accedere al regime in argomento è necessario:

- non avere esercitato, negli ultimi tre anni, attività di impresa, anche in forma familiare, o essere stati soci di società di persone o capitali svolgendo attività gestionale nell'ambito della società;

- che l'attività intrapresa non costituisca una mera prosecuzione di un'attività svolta precedentemente sotto altra forma giuridica (dipendente, collaboratore coordinato o occasionale);
- realizzare, nell'anno, un ammontare di ricavi non superiore a 30.987,41 euro, nel caso di prestazioni di servizi, o di 61.974,83 euro, per le altre attività; in caso di prosecuzione di un'attività svolta da altro soggetto (cessione, affitto o successione nell'impresa), i limiti di ricavi vanno verificati prendendo in considerazione quelli realizzati dal cedente nell'anno precedente, mentre nell'ipotesi di esercizio di attività di servizi e di altre attività, il limite si stabilisce con riferimento a quella prevalente;
- adempiere regolarmente gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

L'accesso al regime avviene mediante presentazione di apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria, all'atto dell'apertura della partita IVA, mediante comunicazione su apposito modello, o nei trenta giorni successivi, ovvero per comportamento concludente; l'opzione è vincolante per un solo esercizio.

Il regime ha durata limitata nel tempo: in particolare, è applicabile all'esercizio di apertura della nuova attività ed ai due successivi, salvo decadenza o revoca.

Gli effetti decadenziali si verificano allorché vengano superati i limiti di ricavi stabiliti dalla norma, con effetto:

- dal 1° gennaio dell'esercizio successivo, se viene superato il limite di un importo inferiore alla menzionata soglia aumentata del 50 per cento;
- immediato, con conseguente obbligo di istituire, da quel momento, le scritture contabili, se il limite è superato di oltre il 50 per cento.

È prevista la possibilità di revoca per espressa volontà del soggetto ovvero per comportamento concludente, mediante presentazione di un apposito modello, entro il trenta gennaio dell'anno per il quale si vuole conseguire questo tipo di risultato.

Il regime in questione prevede alcune significative semplificazioni ed, in dettaglio, l'esonero:

- dalla tenuta delle scritture contabili, ad eccezione di quelle previste da leggi speciali in relazione all'attività svolta e di quelle obbligatorie per i sostituti di imposta;
- dalle liquidazioni periodiche dell'IVA e dai versamenti degli acconti ai fini IRPEF e IVA.

Rimangono fermi invece gli obblighi di fatturazione e certificazione delle operazioni attive (ricavi e corrispettivi), quello di conservazione dei documenti emessi e ricevuti, nonché quello di dichiarazione dei redditi e il versamento delle imposte.

L'agevolazione fiscale prevede la determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo secondo le normali modalità, ma la tassazione sostitutiva ai fini dell'IRPEF; è dovuta, infatti, un'imposta sostitutiva del 10 per cento, in luogo dell'IRPEF e delle addizionali, a prescindere dall'ammontare conseguito, sul reddito di impresa e di lavoro autonomo.

L'imposta sostitutiva non ammette detrazioni di imposta e la tassazione operata è diretta sul reddito prodotto, senza riduzioni dell'imponibile dovute a oneri deducibili.

L'IVA, al contrario, viene determinata in base ai criteri ordinari.

Qualora vengano superati i limiti di ricavi o di compensi suddetti, il contribuente è assoggettato a tassazione ordinaria dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il superamento; se questo è almeno pari al 50 per cento, la tassazione ordinaria si applica dallo stesso periodo d'imposta.

Coloro i quali si avvalgono del regime agevolato possono farsi assistere negli adempimenti tributari dall'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente: tale assistenza (o *tutoraggio*) è gratuita e viene fornita con l'ausilio di collegamenti telematici.

Il contribuente che voglia avvalersene deve, tuttavia, dotarsi di un'apparecchiatura informatica sul cui prezzo di acquisto, o sui canoni di locazione se questa è presa in locazione finanziaria, spetta un credito d'imposta (che non concorre alla formazione del reddito imponibile e non è rimborsabile) del 40 per cento, per un importo massimo di 309,87 euro.

Il servizio di tutoraggio consente di beneficiare di una serie di facilitazioni connesse al ricorso diretto al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, in quanto alcuni adempimenti contabili e fiscali vengono direttamente attribuiti all'ufficio: la richiesta del servizio di tutoraggio deve essere effettuata entro trenta giorni dalla dichiarazione di inizio attività o, per le due annualità successive, entro trenta giorni dall'inizio del periodo d'imposta.

g. La fatturazione e la conservazione della documentazione in via elettronica e gli effetti sull'attività ispettiva.

Lo sviluppo delle tecnologie informatiche e telematiche ha inevitabilmente inciso sulle modalità di formazione e tenuta della contabilità, inducendo anche il legislatore fiscale ad apprestare un'articolata disciplina tesa a regolamentare presupposti e modalità di effettuazione della *fatturazione elettronica e della conservazione di libri, registri e documenti contabili su supporti informatici*.

È bene precisare, preliminarmente, che si può parlare di *fatturazione elettronica* in senso stretto solo in presenza di determinate caratteristiche, che non necessariamente si rilevano nel caso di mera trasmissione telematica delle fatture cui fanno ampio ricorso, da tempo, le aziende; la *fatturazione elettronica* propriamente intesa si fonda, infatti, su un documento informatico, predisposto in forma elettronica, secondo specifiche modalità che garantiscono l'integrità dei dati in esso contenuti e l'attribuzione univoca dello stesso al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla stampa su supporto cartaceo.

Anche la fattura in formato cartaceo può essere creata (e inviata) attraverso uno strumento informatico; tuttavia, a differenza della fattura elettronica, le parti dell'operazione hanno, in questo caso, l'obbligo di materializzare il documento informatico su un supporto cartaceo che costituisce l'originale della fattura e la sua evidenza legale.

La materializzazione si rende necessaria in quanto il documento è carente dei requisiti (*riferimento temporale e firma elettronica qualificata*) che caratterizzano, invece, la fattura elettronica, garantendone la data certa, l'autenticità e l'immodificabilità del contenuto.

Con riferimento alla fattura elettronica in senso proprio la formazione, la trasmissione, la registrazione e l'archiviazione avvengono esclusivamente in via informatica.

Le norme in tema di fatturazione elettronica ed archiviazione digitale delle fatture sono state emanate – in attuazione della delega contenuta nella Legge 3 febbraio 2003, n. 14, che ha, a sua volta, recepito la Direttiva n. 2001/115/CE, avente l'obiettivo di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione ai fini IVA – dal D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52.

In particolare, l'art. 21 del D.P.R. n. 633/72, come novellato dal citato decreto legislativo, subordina la possibilità di emettere e gestire la fatturazione esclusivamente in formato elettronico, senza necessità di materializzazione del documento attraverso l'operazione di stampa, al rispetto di alcune condizioni, riferite alla:

- necessità di richiedere il preventivo accordo del destinatario per la trasmissione elettronica della fattura;
- assenza di macroistruzioni e/o codici eseguibili, per garantire l'immodificabilità del contenuto del documento formato elettronicamente durante le fasi successive alla sua emissione;
- esigenza di assicurare l'attestazione della data, mediante l'apposizione, su ciascuna fattura elettronica (o sul lotto relativo), del *riferimento temporale* e dell'autenticità

dell'origine ed integrità del contenuto, attraverso l'apposizione su ciascuna fattura della *firma elettronica qualificata* dell'emittente, ovvero mediante utilizzo di idonei sistemi EDI (Electronic Data Interchange) di trasmissione elettronica dei dati.

Nel percorso che ha condotto il legislatore nazionale, adeguandosi alle novità introdotte in ambito comunitario, a riconoscere piena validità giuridica al documento informatico, particolare attenzione è stata conferita all'esigenza di individuare e prescrivere rigorose garanzie al fine di attribuire ai documenti informatici la medesima rilevanza di quelli ordinariamente accettati, proprio perché manca, in questo caso, la materializzazione del documento stesso; in assenza anche di una sola delle condizioni previste non si può parlare di fattura elettronica ma occorre seguire le regole previste per le fatture emesse in forma cartacea.

Inoltre, nel recepimento della normativa comunitaria nell'ordinamento nazionale, il legislatore italiano è stato particolarmente rigoroso rispetto a quello degli altri Stati membri; si consideri, al riguardo, la previsione della firma elettronica digitale rispetto a quella avanzata – che, rappresentando il requisito minimo richiesto dalla Direttiva emanata in materia, è stata adottata da quasi tutti i Paesi – nonché degli ulteriori obblighi di:

- utilizzo del riferimento temporale unitamente alla firma digitale;
- chiusura, con cadenza almeno quindicinale, del processo di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche;
- adozione di funzionalità di ricerca in grado di consentire l'estrazione delle fatture elettroniche dall'archivio digitale per cognome, nome, denominazione, partita IVA, codice fiscale e data.

Oltre alla riscrittura dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72, specifici interventi di modifica hanno interessato anche il comma 3 dell'art. 39 dello stesso decreto per consentire l'archiviazione elettronica delle fatture; a tal riguardo, è previsto che:

- le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica vanno archiviate nella stessa forma;
- quelle consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica;
- il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza;
- il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Con riferimento all'attività di controllo, è stato modificato, nell'ambito del medesimo intervento normativo, il comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 (applicabile anche alle imposte dirette, per effetto del generale richiamo di cui all'art. 33 del D.P.R. n. 600/73) che ha previsto l'estensibilità dell'ispezione documentale "a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali".

Al riguardo, le istruzioni applicative afferenti la disciplina in tema di fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva emanate, nel tempo, dall'Agenzia delle Entrate – essenzialmente con le circolari 19 ottobre 2005, n. 45/E e 6 dicembre 2006, n. 36/E – in merito all'attività di controllo e tenuto conto delle disposizioni emanate dal D.M. 23 gennaio 2004 (di cui si dirà più in dettaglio in seguito), in estrema sintesi:

- evidenziano che per "apparecchiature informatiche" installate nei locali in cui è eseguito l'accesso, l'ispezione o la verifica, deve intendersi qualunque tipo di

strumento/dispositivo che consenta agli Organi di controllo di effettuare l'ispezione documentale di cui allo stesso art. 52.

L'equiparazione così operata dal legislatore tra i tradizionali documenti in formato cartaceo e i documenti informatici, comporta che tutte le autorizzazioni richieste o le condizioni poste dalla legge siano simmetricamente applicabili nel caso in cui le attività ispettive investano impianti contabili tenuti mediante supporti informatici;

- precisano che “nel caso in cui i documenti, i libri, i registri e le scritture siano stati redatti e conservati in formato elettronico, mutano le modalità tecniche di acquisizione e di analisi dei documenti contabili oggetto di controllo”, restando invece sostanzialmente inalterati i poteri degli Organi stessi e le garanzie del contribuente;
- sottolineano come il mancato rispetto delle disposizioni, contenute nel citato D.M. 23 gennaio 2004, che regolano il processo di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, produce, in linea generale, l'inopponibilità degli stessi all'Amministrazione finanziaria;
- rimarcano come le disposizioni che legittimano l'ufficio a procedere ad accertamento induttivo, per i casi di omessa conservazione, rifiuto di esibizione o sottrazione di documenti e scritture, valgano anche quando questi siano redatti e conservati in formato elettronico e come analoga conseguenza sia, astrattamente, ipotizzabile allorché le irregolarità formali commesse in sede di conservazione dei documenti informatici siano tali da renderli inattendibili nel loro complesso;
- chiariscono, in relazione alla possibilità, ex art. 6, comma 2 del D.M. 23 gennaio 2004, di esibire il documento anche per via telematica, che le conseguenze previste dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 per il caso di “rifiuto di esibizione”, si producono anche nel caso in cui i documenti e le scritture siano tenuti in forma elettronica e qualora il contribuente dichiari di non possederli o li sottragga all'ispezione o, ancora, non renda possibile l'accesso ai dati, come nel caso, ad esempio, in cui lo stesso non abbia installato apparecchiature elettroniche, non riveli i codici di accesso agli archivi elettronici ovvero abbia apposto protezioni hardware (come un lucchetto fisico);
- puntualizzano che, qualora il sistema informativo sia protetto da password ed il contribuente non consenta l'accesso ai dati in esso memorizzati, per l'apertura dello stesso, gli Organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria debbano richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica, dovendo ritenere gli strumenti informatici per la tenuta di scritture contabili equiparati ai “pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili” di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633/72;
- specificano che l'obbligo di esibire un'attestazione che indichi il terzo depositario della contabilità, sussiste anche nel caso in cui quest'ultimo tenga la contabilità in formato elettronico; il terzo depositario, oltre a consentire l'ispezione documentale, deve dotarsi di apparecchiature elettroniche idonee a tal fine.

Come già evidenziato in precedenza, parallelamente alla fatturazione elettronica, il vigente quadro normativo consente di avvalersi, a partire dal 3 febbraio del 2004, anche della *conservazione sostitutiva* delle scritture contabili, intesa come processo che permette di conservare qualsiasi documento in formato digitale in maniera tale che ne risultino nel tempo garantiti l'integrità e la staticità.

Il passaggio dalla conservazione tradizionale a quella sostitutiva richiede notevoli adeguamenti procedurali ed organizzativi attesi, da un lato, l'esigenza di prevedere una nuova figura investita della gestione di questo tipo di conservazione – non necessariamente coincidente con il contribuente in capo al quale rimane, tuttavia, radicata la responsabilità della corretta tenuta e conservazione delle scritture e dei documenti fiscalmente rilevanti – e, dall'altro, l'opportunità di predisporre un apposito “manuale della conservazione elettronica” nel quale indicare:

- i responsabili della conservazione, soprattutto in presenza di deleghe d'incarico;

- le procedure di formazione, gestione e conservazione dei documenti elettronici;
- le misure di sicurezza adottate e le periodiche verifiche di leggibilità;
- le comunicazioni che devono essere indirizzate all'Amministrazione finanziaria.

Le modalità di emissione, conservazione e riproduzione delle scritture e dei documenti contabili su supporti informatici, aventi rilevanza anche ai fini fiscali, con conseguente possibilità di eliminazione degli archivi cartacei, sono state disciplinate dal richiamato D.M. 23 gennaio 2004, oggetto di rinvio da parte delle norme recate dall'art. 7 bis del D.L. 357/94 che, nell'aggiungere il comma 3 all'art. 2220 c.c., aveva già previsto che le scritture e i documenti rilevanti ai fini civilistici potessero essere conservati sotto forma di registrazioni di supporti di immagini, garantendone la corrispondenza e la leggibilità con strumenti messi a disposizione dal soggetto utilizzatore, nonché precisando l'estendibilità della previsione alle scritture e ai documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, previa emanazione di un decreto ministeriale.

I contenuti del D.M. 23 gennaio 2004 devono essere raccordati con le norme in tema di documento informatico e firma elettronica di cui al D.P.R. n. 445/2000 e al D.P.C.M. 8 febbraio 1999, alla delibera A.I.P.A. (ora C.N.I.P.A., "Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione") del 13 dicembre 2001, n. 42, in seguito sostituita dalla deliberazione C.N.I.P.A. del 19 dicembre 2004, n. 1134, nonché, più di recente, con il "Codice dell'amministrazione digitale", entrato in vigore dal 1° gennaio 2006, per effetto delle norme emanate con il D.Lgs. n. 82/2005.

Particolare menzione deve essere fatta all'art. 5 del citato D.M. che, al fine di estendere la validità dei documenti informatici anche agli effetti fiscali, obbliga il contribuente (o il responsabile della conservazione, ove designato) a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

Di particolare rilievo è il successivo art. 6 in base al quale, in caso di verifiche, controlli o ispezioni, il documento informatico rilevante ai fini tributari deve essere reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, stabilendo, peraltro, la possibilità di esibizione telematica dello stesso secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, al momento non emanati.

Le disposizioni in materia di *conservazione elettronica* si applicano:

- ai documenti, cartacei ed informatici, emessi e ricevuti, tra i quali, fatture, note di credito, bolle, documenti di trasporto, dichiarazioni d'intento, ricevute e scontrini fiscali, corrispondenza, e-mail, estratti conto bancari;
- ai registri e libri contabili, come, ad esempio, il libro giornale, il libro degli inventari, le scritture ausiliare e quelle di magazzino, il registro dei beni ammortizzabili, il bilancio di esercizio, i registri previsti ai fini IVA, i libri sociali, le dichiarazioni fiscali ed i modelli di pagamento.

È utile precisare che i documenti che vengono emessi in formato elettronico, devono essere obbligatoriamente conservati in questa modalità sia dall'emittente sia dal ricevente che abbia manifestato il preventivo consenso alla ricezione di tali documenti.

Sono escluse dalla possibilità di conservazione elettronica i documenti e le scritture rilevanti ai fini della disciplina doganale, delle accise e delle imposte di consumo (ad esempio, bollette di importazione ed esportazione, documenti di accompagnamento dei beni soggetti ad accise).

Puntuali precisazioni interpretative in materia sono state formulate, dalle già citate circolari dell'Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 45/E e 6 dicembre 2006, n. 36/E, cui si rinvia per i profili di dettaglio.

Relativamente agli aspetti strettamente tecnici della conservazione digitale, le medesime circolari dianzi richiamate distinguono tra le operazioni di:

- *memorizzazione*, che fa riferimento al processo di trasposizione su qualsiasi idoneo supporto, mediante apposita elaborazione, di documenti analogici o informatici e che, pertanto, costituisce la fase iniziale del processo di conservazione sostitutiva;
- *archiviazione elettronica*, che identifica una procedura non obbligatoria, non tipizzata, né soggetta a particolari prescrizioni operative attraverso la quale, anteriormente alla conservazione vera e propria, si procede alla memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici univocamente individuati mediante un codice di riferimento;
- *conservazione* di documenti informatici ed analogici che, presupponendo la memorizzazione degli stessi su supporti ottici (o altri idonei strumenti) e concludendosi con la sottoscrizione elettronica e con l'apposizione della marca temporale, individua il processo, disciplinato, rispettivamente, dagli artt. 3 e 4 del D.M. 23 gennaio 2004, attraverso il quale si garantisce nel tempo la tenuta delle scritture contabili e la loro piena efficacia anche in sede fiscale.

L'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 prevede per la conservazione elettronica delle fatture una cadenza "almeno" quindicinale.

Ciò significa, in primo luogo, che la conservazione elettronica delle fatture può, a discrezione del contribuente, aver luogo anche ad intervalli più ravvicinati; in secondo luogo, si ritiene che tale processo di conservazione debba effettuarsi entro i quindici giorni dal ricevimento (per il destinatario) ovvero dall'emissione (per l'emittente) delle fatture, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/72, come a suo tempo chiarito dalla citata circolare n. 45/E.

La cadenza del processo di conservazione deve essere "almeno" annuale quando ha per oggetto documenti diversi dalle fatture, fra cui, principalmente, i libri obbligatori e le altre scritture contabili "formati su supporti informatici".

Poiché detti documenti non vengono "emessi", ma sono soggetti per definizione ad aggiornamento continuo, si ritiene che gli stessi debbano soddisfare il requisito della staticità e dell'immodificabilità alla data in cui è effettuata l'ultima registrazione del periodo e comunque non oltre il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa ai dati di periodo così registrati, estesa di tre mesi.

La soluzione è coerente con il disposto di cui al già citato all'art. 7, comma 4 ter, del D.L. n. 357/94, convertito dalla L. n. 489/94, come modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2008, dall'art. 1, comma 161, della L. n. 244/2007, per il quale "a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti, da oltre tre mesi, i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

Peraltro, l'obbligo di conservazione elettronica delle fatture e di tutti gli altri documenti informatici deve essere anticipato rispetto alla cadenza stabilita dalla norma, nell'ipotesi in cui siano in corso controlli ed ispezioni da parte degli organi competenti, secondo quanto più avanti evidenziato.

Più in dettaglio, come chiarito dalla citata circolare n. 36/E, nel caso di attività ispettiva tutti i documenti resi leggibili o disponibili agli organi competenti, ai sensi dell'art. 6 del decreto, devono essere sottoposti a conservazione elettronica, indipendentemente dalla cadenza annuale e dall'eventuale stampa su supporto cartaceo.

Pertanto, in caso di accessi, ispezioni e verifiche (ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 e/o dell'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73), il contribuente, su richiesta dei verificatori, sarà tenuto alternativamente ad effettuare:

- la conservazione dei libri e dei registri rilevanti ai fini tributari, oggetto di ispezione documentale, così come risultano aggiornati al momento della verifica;
- copia cartacea degli stessi documenti.

Nel primo caso, la conservazione elettronica avrà l'effetto di cristallizzare il contenuto di detti libri e registri in modo del tutto analogo alla procedura prescritta all'art. 52, comma 7, del citato D.P.R. n. 633/72, in base alla quale gli organi procedenti, come in precedenza accennato, pur non potendo sequestrare i libri e i registri, "possono eseguirne o fare eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri".

L'esecuzione dei controlli, peraltro, non deve essere di ostacolo al regolare aggiornamento dei libri e dei registri, che continuerà ad essere effettuato anche in corso di ispezione; resta ferma, ovviamente, l'immodificabilità delle annotazioni già effettuate fino alla data dell'ispezione sui libri e sui registri oggetto della conservazione medesima.

h. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

Il controllo contabile ha, di massima, tanto una funzione specifica rispetto al riscontro degli obblighi di tenuta e conservazione dei registri e delle scritture in senso stretto, quanto una generale funzione propedeutica rispetto ai successivi approfondimenti rivolti agli aspetti sostanziali della gestione sottoposta a verifica.

Relativamente al primo aspetto, il suddetto controllo si sviluppa attraverso una serie di adempimenti ispettivi che, in linea di massima, devono concludersi nel giorno di avvio della verifica ovvero – previa adozione delle cautele necessarie ad impedire alterazioni dello stato della documentazione – nei giorni immediatamente successivi e che, sinteticamente, hanno ad oggetto:

- il riscontro dei libri e registri reperiti/esibiti ed inventariati con quelli obbligatori, fornendo chiara indicazione nel processo verbale di verifica, come in precedenza già evidenziato, di quelli di cui sia stata rifiutata l'esibizione, siano stati ad essa sottratti ovvero ne sia stato dichiarato il non possesso, ai fini della eventuale riferibilità al contribuente delle diverse conseguenze pregiudizievoli che tali comportamenti producono;
- il controllo della bollatura iniziale e della numerazione per i registri e libri per i quali è ancora previsto questo obbligo, verificando, nel contempo, la completezza e la progressività delle pagine, nonché la corrispondenza del numero complessivo dei fogli rispetto a quello indicato nell'ultima pagina, dall'ufficio o dal notaio che ha eseguito la bollatura;
- il controllo della numerazione per i registri (obbligatoria per tutte le scritture contabili, libro giornale, inventario, registri IVA, ad eccezione delle scritture ausiliarie e di quelle di magazzino) per i quali è stato eliminato l'obbligo di bollatura, verificando l'avvenuto assolvimento dell'imposta di bollo (relativamente al libro giornale e al libro degli inventari e non anche registri IVA) prima della loro messa in uso;
- il controllo dell'avvenuto aggiornamento dei libri e registri;
- l'apposizione della sigla di almeno un verbalizzante, con la data e l'intestazione del comando, in calce all'ultima annotazione di ciascun registro;
- la tenuta delle scritture secondo le norme di una ordinata contabilità;
- il rispetto del divieto di spazi in bianco, di interlinee, di trasporti in margine ed abrasioni e dell'obbligo di eseguire le eventuali cancellature in modo che le parole cancellate siano leggibili;

- il rispetto della cronologia delle registrazioni, ove previsto.

I controlli di cui agli ultimi tre alinea, possono anche essere effettuati nel corso dell'ulteriore prosecuzione delle operazioni ispettive, in via autonoma ovvero combinandosi e sovrapponendosi ai controlli di natura sostanziale – con particolare riferimento ai riscontri di coerenza interna di cui si dirà più avanti – ove eseguiti.

Per quanto riguarda le possibili implicazioni sostanziali del controllo contabile, si può in questa sede anticipare, genericamente, come le risultanze di questo possono influire sul metodo di ricostruzione della base imponibile adottabile in concreto; nel caso in cui, infatti, le violazioni formali riscontrate dovessero risultare gravi, numerose e ripetute, potrebbe essere pregiudicata la generale attendibilità e affidabilità del generale impianto contabile, legittimando in tal modo i verificatori a ricostruire la complessiva base imponibile e l'intero volume di affari prescindendo del tutto dalle risultanze dello stesso apparato contabile, secondo quanto illustrato, nel dettaglio, nei Capitoli 1 e 2 della Parte IV della presente istruzione.

3. Il controllo sostanziale.

a. Generalità.

Come già evidenziato, parallelamente ai controlli contabili, i verificatori devono avviare, sin dalle prime fasi della verifica, anche in ragione dei ridotti tempi di esecuzione degli interventi, i controlli sostanziali che, in quanto tali, sono tesi a:

- esaminare il comportamento del contribuente rispetto agli adempimenti che incidono direttamente sul corretto assolvimento degli obblighi impositivi in termini di determinazione, liquidazione e versamento delle imposte, fra cui la corretta quantificazione delle basi imponibili, nel loro complesso o con riferimento a specifiche componenti, la veridicità, completezza ed esattezza sostanziale degli obblighi dichiarativi, la regolare applicazione delle aliquote, l'esatta liquidazione e il puntuale e compiuto versamento dei tributi;
- in questo contesto, ricercare e raccogliere le fonti di prova e/o indiziarie utili a ricostruire la reale posizione fiscale del contribuente e dalle quali trarre i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che devono essere poste a base delle eventuali proposte di recupero a tassazione.

Tale tipologia di controllo, può essere distinta nelle seguenti fasi:

- riscontro materiale;
- riscontro di coerenza, a sua volta distinguibile in riscontro di coerenza interna e riscontro di coerenza esterna;
- riscontro indiretto – presuntivo;
- riscontro analitico – normativo.

b. Il riscontro materiale.

Il riscontro materiale:

- si sostanzia in tutti gli adempimenti ispettivi volti ad acquisire cognizione di atti, situazioni, eventi od operazioni di carattere materiale, nei relativi aspetti di carattere fattuale e fenomenico, da sottoporre a successivi riscontri sul piano della corretta, puntuale e veritiera rappresentazione nelle scritture contabili e/o nella documentazione extra-contabile acquisita agli atti dell'ispezione;
- trova fondamento nella generale potestà di procedere a verificazioni e altre rilevazioni, oggetto di illustrazione nel paragrafo 4. del Capitolo 3 della Parte II della presente istruzione, cui si formula rinvio.

La tipologia, il numero e l'estensione di detti riscontri, che vanno calibrati, come di consueto, in base agli obiettivi dell'attività ispettiva, alle risultanze della pregressa attività di

intelligence, di quella preparatoria, della fase di avvio dell'attività stessa, oltre che con riferimento alle caratteristiche ed alle concrete condizioni di esercizio dell'attività di impresa o di lavoro autonomo ispezionata:

- devono adeguatamente risultare dal piano di verifica, unitamente alle relative motivazioni;
- devono trovare adeguata evidenza nell'ambito del processo verbale di verifica e nel processo verbale di constatazione, nei quali i relativi adempimenti concretamente posti in essere vanno illustrati in maniera chiara e dettagliata, nei casi in cui abbiano condotto alla formulazione di proposte di recupero a tassazione.

Come evidenziato nel paragrafo 3.b.(4) del Capitolo 2 della presente Parte III, alcune delle verificazioni e rilevazioni in cui si sostanzia il riscontro materiale devono, per poter risultare concretamente utili, essere effettuate all'atto dell'avvio dell'intervento, mentre ad altre si può procedere in momenti successivi; è il caso, ad esempio, del riscontro delle caratteristiche materiali dei cespiti strumentali, delle modalità di acquisizione di partecipazioni, delle modalità di pagamento di certe operazioni, dell'esistenza e reale operatività di un soggetto economico entrato in rapporto con il verificato, dei termini contrattuali con cui sono stati regolamentati rapporti negoziali di cui è parte il soggetto ispezionato ed ogni altra attività di ricognizione materiale, non teorizzabile a priori in maniera esaustiva.

c. Il riscontro di coerenza.

(1) Il riscontro di coerenza interna.

Tale tipo di riscontro consiste nell'esaminare l'impianto contabile del verificato al fine di riscontrare:

- da un lato, la corrispondenza, sostanziale e non solo formale, tra tutti i documenti – contabili ed extracontabili, esibiti dal contribuente o acquisiti comunque dai verificatori – attinenti all'attività economica ispezionata; in pratica, l'attività si sostanzia in una serie di riconciliazioni, effettuabili anche a campione o comunque con riferimento alle operazioni gestionali oggetto di attenzione, fra i dati riportati:
 - . nella documentazione extracontabile, contrattualistica e/o commerciale reperita;
 - . nei documenti fiscali di carattere elementare;
 - . nei libri e registri tenuti, ai fini civilistici, fiscali o di altro genere, in relazione al regime contabile previsto nel caso specifico;
 - . nei documenti di sintesi eventualmente predisposti dal soggetto ispezionato per la rilevazione del risultato d'esercizio, fra cui il bilancio;
 - . nelle dichiarazioni dei redditi, ove presentate;
- dall'altro, che tutti i fatti gestionali siano stati, così come delineati nei loro aspetti fenomenici a seguito del riscontro materiale eventualmente effettuato, correttamente rappresentati nella documentazione amministrativo-contabile del soggetto verificato.

Anche le scelte inerenti tale riscontro devono risultare nel piano di verifica, così come modalità e risultanze dello stesso vanno adeguatamente illustrate negli atti della verifica, soprattutto nei casi di riscontrate irregolarità.

(2) Il riscontro di coerenza esterna.

Il riscontro di coerenza esterna consiste, invece, nel confronto fra le risultanze dell'impianto contabile del soggetto ispezionato – così come, eventualmente, correttamente inquadrato a seguito del riscontro materiale e dei riscontri di coerenza interna – con ogni genere di dato e risultanza, materiale/fattuale/fenomenica ovvero documentale/contabile, acquisita all'ispezione esternamente all'attività economica oggetto di questa, per effetto, ad esempio:

- degli elementi ottenuti dall'interrogazione delle varie banche dati disponibili, ovvero presso Enti o Uffici pubblici o pubblici ufficiali, oppure, ancora, per effetto di attività di verifica o rilevazione svolte in contesti esterni;
- di controlli incrociati svolti nei confronti di altri soggetti che hanno intrattenuto rapporti di interesse fiscale con il soggetto ispezionato;
- delle informazioni ottenute a seguito di richieste inoltrate ad altri reparti del Corpo ovvero, tramite i canali istituzionali, a collaterali Organi, interni o esteri;
- di ogni altra attività simile, condotta, appunto, sulla base di riferimenti di qualsiasi genere esterni alla realtà propria del soggetto ispezionato.

La funzione di tale genere di riscontri appare intuitiva, dal momento che la ricostruzione della effettiva e reale posizione fiscale del contribuente interessato, dal punto di vista sostanziale, non può prescindere dalla ricerca anche di elementi di conferma esterni rispetto a quanto rilevato nell'ambito della realtà economica esaminata; tipologia ed estensione di detti riscontri e relative motivazioni, vanno esplicitate nel piano di verifica, così come modalità e risultanze, soprattutto ove queste siano poste a base di proposte di recupero a tassazione, vanno chiaramente e analiticamente esposte negli atti della verifica stessa.

d. Il riscontro indiretto – presuntivo.

Dopo l'effettuazione dei riscontri materiali e di coerenza, ove concretamente eseguiti nei termini anzidetti, l'attività ispettiva, nei suoi aspetti sostanziali, deve svilupparsi attraverso i necessari approfondimenti di merito degli elementi per tale via acquisiti, alla luce dei concreti obiettivi dell'attività stessa, come determinati in base alle risultanze della pregressa azione di *intelligence*, della preventiva attività preparatoria e di quanto acquisito in seguito all'avvio della verifica; il tutto rapportato, come più volte rimarcato, alla tipologia del contribuente ed alla natura, alle dimensioni, alle caratteristiche ed alle concrete condizioni di esercizio dell'attività da questo esercitata.

Tali approfondimenti di merito devono essere posti in essere mediante le metodologie di controllo proprie delle verifiche, oggetto di dettagliata illustrazione nella Parte IV della presente istruzione, che, in sostanza, costituiscono espressione, ancorché in via istruttoria e quindi strumentale al successivo procedimento di accertamento vero e proprio, delle metodologie che gli Uffici a questo competenti possono porre in essere per la compiuta definizione di tutti gli aspetti costitutivi del rapporto d'imposta, con particolare riferimento alla ricostruzione della base imponibile.

Fra queste metodologie, è compresa la possibilità di procedere a detta ricostruzione non solo sulla base di prove dirette di falsità, inesattezze o incompletezze di quanto dichiarato dal contribuente, ovvero della irregolare applicazione di norme fiscali, ma anche di dati ed elementi di natura indiziaria – definibili “prove indirette o presuntive” – che possono essere tratti non esclusivamente dalla contabilità tenuta dal contribuente per finalità di gestione della sua attività o sulla base di specifici obblighi di legge, ma anche esternamente a questa e che possono essere costituite, in via di prima approssimazione, da evidenze di carattere materiale o documentale, ovvero da elaborazioni di complessi di dati ed elementi del genere, oppure, ancora, da ragionamenti o ricostruzioni fondate su nozioni consolidate e diffuse.

Poiché, tuttavia, nell'ordinamento tributario le risultanze della contabilità, ove esistente e regolarmente tenuta, rivestono una rilevanza probatoria tendenzialmente condizionante, per cui il principio generale è che l'attività ispettiva deve essere sviluppata avendo principale riguardo alle risultanze medesime, la possibilità di ricorrere alle citate prove indirette presuntive è condizionata dalla sussistenza, nel caso concreto, di particolari condizioni di legge.

In ogni caso, il riscontro indiretto – presuntivo, che può riguardare sia singole componenti di reddito o singole operazioni rilevanti ai fini IVA, sia, in certi casi, la complessiva categoria reddituale dell'attività ispettiva, rappresenta una tipologia di controllo ben specifica, che può essere considerata manifestazione particolare del più ampio controllo sostanziale, di cui occorre dare autonoma evidenza, quanto meno, nel processo verbale di constatazione a chiusura delle operazioni, tanto con riguardo alle concrete metodologie adottate, quanto rispetto alle relative risultanze; per gli approfondimenti di dettaglio, si formula integrale rinvio ai Capitoli 1 e 2 della Parte IV della presente istruzione, ove le singole metodologie di controllo in cui si può sostanziare il riscontro indiretto – presuntivo sono illustrate a fattor comune per le imposte sui redditi, per l'IRAP e per l'IVA, nonché per l'attività di impresa e l'attività di lavoro autonomo.

e. Il riscontro analitico – normativo.

Al di fuori delle possibilità di ricorrere, in presenza dei presupposti di legge, all'utilizzo di "prove indirette presuntive" e, quindi, di valorizzare in funzione probatoria dati ed elementi acquisiti esternamente all'impianto contabile del contribuente sottoposto ad attività ispettiva, vale il principio generale, accennato al precedente paragrafo, per cui l'attività ispettiva deve avere ad oggetto le risultanze contabili ed i fatti e le situazioni in queste rappresentati, la cui falsità, inesattezza o incompletezza devono essere dimostrate o sulla base di elementi probatori di diretta ed immediata evidenza, ovvero sulla base della riscontrata inosservanza di specifiche regole normative.

Tale tipo di riscontro è definibile, al contempo, "analitico", sia in quanto ha riguardo in ogni caso a singole componenti reddituali ovvero a specifiche operazioni, sia perchè fondato su elementi probatori che dimostrano in maniera analitica e dettagliata la falsità, l'inesattezza o l'incompletezza delle risultanze contabili, nonché "normativo", in quanto estensibile anche al confronto fra il trattamento fiscale che il contribuente ha riservato a certe componenti di reddito o a certe operazioni e le corrispondenti disposizioni di legge, per appurare che queste siano state correttamente osservate ed applicate.

Conseguentemente, il riscontro "analitico normativo" rappresenta, in via generale, il sistema principale attraverso cui dar corso, nell'ambito del controllo sostanziale, agli approfondimenti di merito, eventualmente anche in aggiunta a quello che si è definito "indiretto presuntivo", giacché i due sistemi di riscontro non sono in alcun modo alternativi, ma possono coesistere ed integrarsi reciprocamente nell'ambito della medesima attività ispettiva.

Il riscontro analitico – normativo, proprio perchè incentrato anche su aspetti normativi, non può, a differenza, di quello indiretto – presuntivo, essere oggetto di una trattazione unitaria con riferimento alle specifiche metodologie di controllo in concreto adottabili, ma necessita di un esame distinto, principalmente, in relazione al settore impositivo preso in esame, ma anche, quanto meno per certi aspetti, alle tipologie di contribuenti ed a taluni settori economici; per tale motivo, nella Parte IV della presente istruzione, le metodologie di controllo inquadrabili in tale tipologia di riscontro, sono illustrate in distinti capitoli, cui si formula integrale rinvio.

Ad ogni modo, ancorché, come detto, il riscontro analitico – normativo e quello indiretto – presuntivo possano coesistere, è bene che il primo, come il secondo, attese le distinte peculiarità dei due sistemi, trovino autonoma evidenza nel processo verbale di constatazione, con riguardo sia alle metodologie in concreto adottate, sia alle connesse risultanze, ancorché nel generale quadro di riferimento del controllo sostanziale.

f. *Il riscontro relativo agli obblighi di effettuazione e versamento di ritenute.*

Il riscontro relativo agli obblighi di effettuazione e versamento di ritenute si collega alle previsioni di cui al Titolo III del D.P.R. n. 600/73, rispetto alle quali occorre distinguere le ritenute a titolo d'acconto, che rappresentano una sorta di anticipazione del tributo che non estingue l'obbligazione tributaria e le ritenute a titolo d'imposta, che non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, pertanto, estinguono l'obbligazione tributaria.

Al riguardo, per ulteriori e più dettagliate indicazioni di carattere operativo, si formula rinvio al Capitolo 7 della Parte IV della presente istruzione.

g. *Il riscontro relativo agli obblighi di liquidazione e versamento delle imposte.*

La tendenziale completezza che deve caratterizzare l'attività ispettiva, ovviamente in misura rapportata e calibrata agli obiettivi della stessa, alle risultanze acquisite ed alle caratteristiche proprie del soggetto ispezionato, rende normalmente necessario o comunque opportuno prendere in considerazione la corretta e puntuale osservanza degli obblighi di liquidazione e versamento delle imposte che gravano sui contribuenti, secondo le disposizioni specifiche che regolano ogni singolo tributo, non mancando di riservare in questo contesto, ricorrendone le condizioni, una certa attenzione anche alla legittima e regolare fruizione di crediti e rimborsi d'imposta.

Per approfondimenti in ordine alle suddette tematiche, si rinvia al paragrafo 2.i. del Capitolo 5 ed ai paragrafi 3 e 4 del Capitolo 7, entrambi della Parte IV, contenenti indicazioni, rispettivamente, in tema di liquidazioni ai fini IVA e di crediti d'imposta, rimborsi d'imposta, liquidazioni e versamenti in genere.

CAPITOLO 5

LA CONCLUSIONE DELLA VERIFICA

1. Il processo verbale di constatazione.

a. Funzione e valore giuridico.

La fase terminale dell'esecuzione della verifica è rappresentata dalla compilazione del processo verbale di constatazione, dalla sottoscrizione da parte dei verificatori e del contribuente, dal rilascio di copia al contribuente stesso e dal successivo inoltro agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti con riguardo al domicilio fiscale del contribuente verificato.

I fondamenti giuridici che qualificano il processo verbale di constatazione quale atto conclusivo dell'attività ispettiva fiscale sono identificabili nelle disposizioni in precedenza citate dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamate dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, che impongono la verbalizzazione di tutte le operazioni poste in essere nel corso dell'attività stessa, ivi comprese le osservazioni e i rilievi del contribuente, nonché nell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, ancora in vigore nonostante i successivi interventi abrogativi che hanno interessato numerose norme di questo testo normativo, secondo cui "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale".

La funzione del processo verbale di constatazione è sostanzialmente di triplice natura:

- documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e compendiare le relative risultanze, principalmente con riferimento alle proposte di recupero a tassazione formulate ed alle corrispondenti violazioni e sanzioni, ferma restando la necessità di compilare l'atto anche in caso di esito regolare;
- porre formalmente a conoscenza del contribuente controllato di tutto quanto precede, anche al fine di porlo nelle condizioni di assumere le iniziative a difesa ritenute opportune; al riguardo è bene precisare che il processo verbale di constatazione ha natura di atto endoprocedimentale nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento, inidoneo, di per sé stesso e direttamente, ad incidere sulla posizione del contribuente e non autonomamente impugnabile avanti agli organi giurisdizionali;
- porre in condizioni il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di avviare, ove necessario, le procedure per la rettifica della dichiarazione, l'accertamento e la liquidazione delle imposte dovute, nonché per l'irrogazione delle relative sanzioni e il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in ordine alle imposte non pagate.

Il processo verbale di constatazione, in quanto atto redatto da pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro funzioni, è, ai sensi dell'art. 2699 c.c., atto pubblico e, pertanto, a mente del successivo art. 2700 c.c., fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

La particolare forza probatoria del processo verbale, che deriva dalla sua natura di atto pubblico, riguarda ovviamente, come si evince chiaramente dal testo dell'articolo del codice civile da ultimo citato, i fatti e gli accadimenti materiali, oltre che le eventuali dichiarazioni, attestati nel documento; conseguentemente, nessuna valenza probatoria particolare e quindi nessun vincolo per l'Ufficio competente all'accertamento o, tanto meno, per il giudice, possono essere configurati per le parti dell'atto in cui si espongono argomentazioni deduttive, si elaborano presunzioni o si illustrano riflessioni di ordine giuridico – normativo.

Per quanto concerne l'esposizione dei fatti materiali, è da segnalare un orientamento diffuso nella giurisprudenza di legittimità, propenso a riconoscere appieno la fede privilegiata di cui è assistito il processo verbale di constatazione redatto al termine della

verifica, con la conseguenza che l'Ufficio impositore, su cui ricade l'onere di provare la sussistenza della violazione della legge fiscale contestata, può fornire detta prova, appunto, attraverso l'esibizione in giudizio del processo verbale di constatazione a carico della parte che è stata sottoposta all'attività di verifica, dal momento che questa ha sottoscritto il verbale ed è stata posta in condizione di prendere parte all'attività di verifica e di acquisire cognizione degli accadimenti materiali attestati nell'atto medesimo.

b. La sottoscrizione del contribuente.

Alla luce della particolare forza giuridica del processo verbale di constatazione, può essere esaminato il valore da attribuire alla sottoscrizione dell'atto da parte del contribuente verificato; di norma, tale aspetto risulta preso in esame, soprattutto, in relazione alle dichiarazioni rilasciate dal contribuente sottoposto a verifica nel corso di quest'ultima e ritualmente verbalizzate e/o al suo atteggiamento di accondiscendenza o, al contrario, di contestazione, rispetto alle conclusioni dei verificatori riportate nel processo verbale di constatazione.

Al riguardo, la maggior parte della giurisprudenza di legittimità attribuisce alla sottoscrizione del processo verbale di constatazione e, quindi, anche alle dichiarazioni del contribuente in esso riportate, valore di confessione stragiudiziale, che, ai sensi degli artt. 2733 e 2735 c.c., forma piena prova contro colui che l'ha resa; in relazione a ciò, alcune pronunce dei giudici di legittimità hanno collegato la sottoscrizione dell'atto alla mancata formulazione di contestazioni, ovvero di riserve a procedere in tal senso, da parte del contribuente, per configurare una sorta di "accondiscendenza" dello stesso agli esiti dell'attività ispettiva.

A prescindere da queste ultime posizioni, si è dell'avviso che, anche riconoscendo valore di confessione stragiudiziale alla sottoscrizione del contribuente, questa vada funzionalmente collegata alla specifica validità giuridica del processo verbale e, segnatamente, all'oggetto della fede privilegiata normativamente riconosciutagli; di conseguenza, è da ritenere che la firma della parte apposta nel processo verbale di constatazione possa costituire valida prova contro la stessa, limitatamente ai fatti ed agli accadimenti materiali ivi documentati.

Relativamente al soggetto cui compete la sottoscrizione del processo verbale, è opportuno che i verificatori adottino ogni iniziativa utile a garantire che questo si identifichi nel titolare dell'impresa individuale o dell'attività di lavoro autonomo, ovvero nel rappresentante legale della società, soprattutto allo scopo di consentire al soggetto nei cui riguardi si producono, in via diretta ed immediata, le conseguenze dell'attività ispettiva, di conoscerne le relative risultanze, le successive fasi del procedimento di accertamento e di eventuale irrogazione delle sanzioni e le sue possibilità di intervento nell'ambito di questo (comunque altrimenti conoscibili), nonché di formulare osservazioni o richieste di carattere conclusivo.

Nei casi limite, in cui per circostanze contingenti occorra necessariamente procedere alla chiusura della verifica ed i soggetti dianzi indicati non fossero disponibili, potrà essere valutata la possibilità di far sottoscrivere il processo verbale di constatazione ad altro soggetto, sulla base di una apposita procura rilasciata dal titolare dell'impresa/attività di lavoro autonomo o dal rappresentante legale della società e contenente la specifica attribuzione dell'incarico, in nome e per conto del titolare/rappresentante, di prendere cognizione del processo verbale di constatazione, sottoscriverlo e riceverne un esemplare e, infine, sottoscrivere l'eventuale documentazione allegata all'atto.

In ogni caso, anche in detta eventualità, un altro esemplare originale del processo verbale di constatazione dovrà essere rilasciato appena possibile al titolare/rappresentante, mediante apposita e formale attestazione di avvenuta consegna, sottoscritta da questi e dai verbalizzanti.

Sul punto si evidenzia, da ultimo, che in merito alla sottoscrizione del processo verbale di constatazione da parte di una persona "non autorizzata", la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6351 del 10 marzo 2008, ha avuto modo di affermare che la suddetta circostanza non può costituire causa di inutilizzabilità degli elementi e dei documenti acquisiti dai verbalizzanti, osservando tra l'altro che, sebbene l'art. 52, comma 6, del D.P.R.

n. 633/72 preveda che il processo verbale di constatazione da cui risultano le ispezioni e le rilevazioni eseguite in sede di accesso, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute "deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta", ove l'atto stesso sia firmato da persona "non autorizzata" (nel caso in specie la figlia del titolare dell'azienda presso cui è stato effettuato l'accesso), non si determina alcuna invalidità, essendo evidente che il riferimento al "rappresentante" contenuto nella norma citata, non può avere alcun significato tecnico-giuridico, ma vale semplicemente a indicare una persona "addetta all'azienda o alla casa" per analogia a quanto previsto dall'art. 139 c.p.c. in tema di notifica dell'atto in genere.

In buona sostanza, la Suprema Corte ha ritenuto che la copia del processo verbale di constatazione può essere sottoscritta anche da una delle persone identificate in base ai parametri risultanti dall'art. 139, comma 2, c.p.c., ovvero dalle persone di famiglia o dagli addetti alla casa, all'ufficio o all'azienda (che si trovino nei luoghi indicati dall'art. 139 e che accettino di ricevere la copia dell'atto), dovendosi presumere che le persone legate da vincoli familiari o da rapporti di lavoro, in forza della solidarietà e della fiducia connessa con tali vincoli, siano idonee a curarne la sollecita consegna al destinatario, in linea con quanto già sostenuto dalla stessa Cassazione, con la sentenza n. 5761 del 1997.

c. Il rilascio al contribuente.

Una volta sottoscritto, tanto dai verificatori, quanto dal contribuente, una copia del processo verbale di constatazione va consegnato al contribuente, dandone espressamente atto nel documento stesso; al riguardo, l'art. 12 della L. n. 212/2002 usa l'espressione "rilascio".

Ai fini di questo adempimento, è necessaria una puntuale e chiara attestazione a verbale che certifichi l'avvenuta consegna dell'atto, dando espressamente evidenza che la firma apposta da quest'ultimo nel processo verbale stesso vale anche quale conferma della ricezione del medesimo; non è richiesta l'osservanza delle formalità previste per la notifica degli avvisi di accertamento ex art. 60 del D.P.R. n. 600/73, che peraltro potranno essere adottate nei casi di irreperibilità del contribuente destinatario dell'atto, come indicato, tra l'altro:

- nel parere dell'Avvocatura Generale dello Stato 7 gennaio 2000, n. 001539, secondo il quale il verbale compilato dalla Guardia di Finanza al termine delle operazioni di verifica è oggetto di mera comunicazione, nozione che non si può fare coincidere con quella formale di "notifica";
- nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2003, n. 12, in tema di sanatorie fiscali ex L. n. 289/2002, nella parte in cui, trattando delle cosiddette "cause ostative" previste per l'accesso alle predette "sanatorie", afferma (cfr. paragrafo 2.6. della circolare medesima), relativamente ai processi verbali di constatazione, che "riguardo ad essi, la consegna di copia del contribuente, normalmente effettuata al termine delle operazioni di verifica, è condizione necessaria e sufficiente perché detti processi verbali di constatazione possano considerarsi notificati ai sensi delle disposizioni recate dalla legge in commento";
- nella sentenza della Corte di Cassazione n. 24913 del 13 maggio 2005, secondo la quale l'attestazione di avvenuta consegna di copia del processo verbale di constatazione, costituisce prova ufficiale di consegna dell'atto, ne realizza la piena conoscenza ed è pertanto equiparabile alla formale notifica, senza che valga a sostenere il contrario il riferimento alle modalità con cui devono essere portati a conoscenza degli interessati gli atti di accertamento, in quanto, per tali atti, non è prevista al riguardo alcuna modalità preliminare o alternativa, se non il formale procedimento di notifica a mezzo degli Organi a ciò preposti.

d. L'adesione ai processi verbali di constatazione.

(1) Generalità.

L'art. 83, comma 18, del D.L. n. 112/08, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, ha previsto, mediante l'inserimento dell'art. 5-*bis* nel D. Lgs. n. 218 del 1997, in tema di accertamento con adesione, la possibilità per il contribuente di aderire anche ai processi verbali di constatazione in materia d'imposte sui redditi ed IVA redatti dagli organi ispettivi dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresa la Guardia di Finanza, che consentano l'emissione di accertamenti parziali ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 54, comma 4, del D.P.R. n. 633/72.

Il verificato può accedere al nuovo istituto - evidentemente preordinato a favorire una velocizzazione delle procedure di accertamento e quindi di materiale riscossione delle imposte dovute - solo se manifesti la volontà di *aderire al contenuto integrale del verbale di constatazione* e faccia pervenire una comunicazione in tal senso entro i 30 giorni successivi alla data di consegna dell'atto stesso, al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e all'Organo che ha redatto il verbale medesimo e, quindi, anche al reparto del Corpo procedente; entro i 60 giorni successivi alla comunicazione, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

La particolare forma di adesione, comporta, in favore del contribuente:

- la riduzione delle sanzioni applicabili alle violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse in un certo periodo d'imposta, nonché alle violazioni concernenti il contenuto della dichiarazione relativa allo stesso periodo, ad un ottavo del minimo, vale a dire alla metà della riduzione già operante, in generale, per l'accertamento con adesione "ordinario", ai sensi dell'art. 2, comma 5, del D. Lgs. n. 218/97;
- la possibilità di versare le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale, nei termini e con le modalità di cui all'art. 8 del D. Lgs. n. 218 del 1997, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale, fermo restando che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Nel caso di mancato pagamento delle somme dovute sulla base dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, il competente Ufficio della stessa Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme stesse, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/73.

Per quanto riguarda il termine, dianzi indicato, assegnato all'Agenzia delle Entrate per la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, l'art. 18 *bis* dell'art. 83 del D.L. n.112/08, precisa che lo stesso, con riferimento ai verbali consegnati al contribuente fino al 31 dicembre 2008, è comunque prorogato al 30 giugno 2009.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 133925/2008 del 10 settembre 2008, ha regolamentato le modalità di effettuazione della comunicazione dell'adesione da parte del contribuente; la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 55/E in data 17 settembre 2008, ha invece dettato le istruzioni di dettaglio per la concreta applicazione dell'istituto, mentre la risoluzione n. 426/E del 6 novembre 2008 della medesima Agenzia ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite modello F 24, delle somme dovute a seguito dell'adesione.

Come posto in chiaro risalto dalla circolare n. 55/E, è da evidenziare che, ferme restando le peculiarità dianzi accennate, la collocazione del nuovo istituto nell'ambito del D.Lgs. n. 218/1997 ne determina la sua qualificazione in termini di procedura *speciale* del più *generale* procedimento di accertamento con adesione, che si distingue da questo per l'anticipazione dell'adesione stessa all'atto della constatazione delle

violazioni e del perfezionamento della definizione al momento della notifica dell'apposito atto contenente quest'ultima.

Da tale impostazione, discende l'applicabilità a detta procedura speciale di ogni genere di effetto, diverso da quelli espressamente stabiliti per il nuovo istituto, previsto dal D.Lgs n. 218/1997 per l'ordinaria definizione dell'accertamento parziale ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

(2) Il campo di applicazione dell'istituto.

Il riferimento, contenuto nella norma in esame, all'accertamento parziale, determina che lo stesso sia applicabile solo ai processi verbali di constatazione da cui risultino:

- ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. n. 600/73, "...elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazione in società, associazioni e imprese di cui all'art. 5 del TUIR...o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt. 36 bis e 36 ter" dello stesso D.P.R.;
- ai fini IVA, ai sensi dell'art. 54, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, "...elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti".

Sulla base delle richiamate previsioni normative, la citata circolare n. 55/2008 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che sono da ritenere suscettibili di adesione a mente del nuovo art. 5 bis del D.Lgs. n. 218/97, i processi verbali di constatazione che contengano rilievi riferiti a:

- violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quali, essenzialmente:
 - . omesse o infedeli dichiarazioni dei redditi o dell'imposta sul valore aggiunto, anche per effetto di deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti o di detrazioni IVA in tutto o in parte indebite;
 - . omessi o incompleti versamenti delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- analoghe violazioni sostanziali in materia di IRAP, addizionale regionale o comunale all'IRPEF ed imposte sostitutive di quelle sul reddito (per le quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso), per effetto di quanto a suo tempo chiarito, con riferimento all'accertamento con adesione in generale, al paragrafo 1.2. della circolare ministeriale n. 235/E dell'8 agosto 1997, avente ad oggetto "*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale – Indicazioni operative*".

Di conseguenza, anche sulla base di quanto evidenziato nella circolare n. 55/2008 dell'Agenzia delle Entrate, devono ritenersi escluse dal campo di applicazione dell'istituto:

- le *violazioni sostanziali relative a imposte diverse* da quelle dianzi indicate, come, ad esempio, l'imposta di registro;
- le *violazioni formali* relative alle imposte suscettibili della particolare forma di adesione, intendendo per tali quelle che non sono connesse al recupero di materia imponibile o che non danno luogo a sanzioni commisurate alla maggiore imposta accertata, *ad eccezione di quelle violazioni di obblighi contabili - che, pertanto, sono da ritenersi definibili mediante il nuovo istituto – riguardanti periodi d'imposta interessati anche da violazioni sostanziali e che sono da considerare "prodromiche" rispetto a queste ultime.*

A questo specifico riguardo si precisa, per maggiore chiarezza, che:

- . come in precedenza già evidenziato, la riconducibilità dell'adesione ai verbali di constatazione alla generale procedura di accertamento con adesione ex D. Lgs. n. 218/97, rende applicabili, ove compatibili, tutte le previsioni di quest'ultimo provvedimento, ivi compresa quella di cui all'art. 2, comma 5, per la quale l'effetto riduttivo delle sanzioni conseguente al perfezionamento della procedura si estende alle *“sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta”*, nonché a quelle *“per le violazioni concernenti il contenuto della dichiarazione relativa allo stesso periodo”*;
- . come precisato al paragrafo 2.7. della già citata circolare ministeriale n. 235/E dell'8 agosto 1997, *“...rientrano nelle violazioni concernenti i tributi anche quelle relative agli obblighi contabili...giacché esse possono considerarsi prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento”*;
- . poiché la maggiore riduzione delle sanzioni prevista per il nuovo istituto dell'adesione ai verbali (fino alla metà di quella in genere stabilita per l'ordinario accertamento con adesione), è operante solo per le violazioni relative ai periodi d'imposta per i quali si può procedere ad accertamento parziale, non possono essere oggetto della nuova forma di adesione a mente dell'art. 5 bis del D.Lgs. n. 218/97 i contenuti dei processi verbali riferiti a periodi d'imposta per i quali risultano constatati *esclusivamente* violazioni formali, anche riguardanti obblighi contabili, ancorché astrattamente riconducibili a quelle di cui all'art. 2, comma 5, del D. Lgs. n. 218/1997;
- le violazioni sostanziali rientranti nel campo di applicazione dell'istituto stesso, riguardanti periodi d'imposta per i quali, all'atto della redazione del processo verbale di constatazione, non sono ancora scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, considerato che per le stesse non è possibile procedere ad accertamento parziale;
- le violazioni, anche di natura sostanziale, per le quali il procedimento di applicazione delle relative sanzioni prevede, normativamente, l'esperimento di specifiche procedure preliminari, quali le violazioni riferibili a:
 - . operazioni che, nell'ambito del processo verbale di constatazione, vengono considerate elusive ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, rispetto alle quali il comma 4 di questa norma prevede che l'avviso di accertamento sia emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare all'Ufficio competente entro 60 giorni dalla richiesta;
 - . spese e altri componenti negativi che, nel verbale di constatazione, vengono ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 110, comma 10, del TUIR, per le quali il successivo comma 11 dello stesso articolo dispone che l'Amministrazione, prima di procedere con l'avviso di accertamento, deve parimenti notificare all'interessato un apposito avviso con cui viene concesso al medesimo la possibilità di fornire, entro 90 giorni, la prova dell'effettività delle operazioni cui detti componenti si riferiscono.

Alla luce delle predette esclusioni, la previsione normativa, secondo cui l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione, va correttamente riferita al contenuto del verbale relativo alle violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi, IVA, IRAP e imposte addizionali e sostitutive sul reddito, che determinano un recupero di materia imponibile o di imposta o sono soggette a sanzioni commisurate alla maggiore imposta accertata o non versata, riguardanti periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione della dichiarazione e per la cui definitiva contestazione non sono previste procedure specifiche di preventivo interessamento del responsabile ovvero di acquisizione di ulteriori elementi istruttori, nonché alle violazioni formali riferite ad obblighi contabili riguardanti periodi d'imposta

per i quali risultino constatate anche violazioni sostanziali cui quelle formali sono correlate in funzione prodromica.

(3) Modalità di effettuazione dell'adesione e connessi adempimenti dei verificatori.

Con il citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 133925/2008 dello 10 settembre 2008, è stato stabilito che:

- la comunicazione dell'adesione in argomento deve avvenire esclusivamente, a pena di nullità, utilizzando l'apposito modello approvato con il Provvedimento stesso e secondo le istruzioni a questo annesse;
- il modello va presentato:
 - . all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 218/97, in linea generale identificato in quello nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale; nel caso in cui il processo verbale di constatazione si riferisca a più periodi d'imposta, per i quali siano competenti Uffici diversi della citata Agenzia, il modello stesso va presentato a tutti gli Uffici interessati;
 - . mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o mediante consegna diretta agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e all'organo che ha redatto il verbale, i quali rilasciano attestazione dell'avvenuta consegna;
- il modello di comunicazione deve essere sottoscritto dal contribuente o dal suo rappresentante legale; è esclusa la possibilità di presentare la comunicazione di adesione tramite procuratore munito di procura speciale, come invece previsto per l'accertamento per adesione ordinario dall'art. 7, comma 1 bis, del D.Lgs. n. 218/97.

Quanto al termine generale di trenta giorni per la presentazione della comunicazione di adesione, decorrenti dalla consegna del processo verbale, lo stesso è da considerarsi perentorio; a questo riguardo, è peraltro da sottolineare che ogni determinazione in ordine al rispetto di detto termine, al fine del valido avvio della procedura di adesione, così come, per la stessa finalità, ogni valutazione circa la effettiva legittimazione del soggetto che vi provvede a presentare la comunicazione stessa e ad altri aspetti connessi alla regolare osservanza delle modalità di presentazione, sono riservate al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto precede, all'atto della presentazione della comunicazione da parte del soggetto che vi provvede, i reparti del Corpo devono limitarsi a riceverla, protocollarla secondo le ordinarie procedure, consegnare all'interessato apposita attestazione di ricevuta in caso di consegna diretta e unirla agli atti della verifica o del controllo cui si riferisce il processo verbale.

Per un opportuno raccordo con le generali procedure vigenti in tema di verifiche e controlli fiscali, appare opportuno:

- porre in preliminare evidenza che l'espressione "consegna" del verbale, utilizzata dalla norma in esame, è sostanzialmente conforme a quella di "rilascio" dell'atto, utilizzata dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, nonché in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale, richiamato al sottoparagrafo c., per il quale l'attestazione di avvenuto rilascio di copia del processo verbale di constatazione costituisce prova ufficiale di consegna dell'atto, equiparabile alla formale notifica;
- sottolineare che le finalità proprie del nuovo istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, rendono ulteriormente opportuno che i verificatori adottino ogni possibile accorgimento per far sì che il soggetto che riceve e sottoscrive l'atto si identifichi in quello ispezionato, nel titolare dell'impresa individuale o dell'attività di lavoro autonomo, ovvero nel rappresentante legale della società, documentando con la massima precisione il momento della consegna del verbale;

- chiarire comunque che, pure nei casi in cui, nonostante tutte le iniziative in tal senso assunte dai verificatori, i soggetti dianzi indicati non fossero disponibili e sussista la necessità di chiudere la verifica, resta comunque ferma la possibilità di far sottoscrivere il processo verbale di constatazione anche alle persone richiamate al sottoparagrafo b.;
- rimarcare che, in queste ultime circostanze, l'eventuale idoneità della comunicazione di adesione in seguito presentata da parte del soggetto ispezionato ad avviare la procedura di definizione di cui al nuovo art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, come dianzi già accennato, sarà valutata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Parimenti, a quest'ultimo spettano le determinazioni relative all'avvio ed al perfezionamento della procedura nei casi in cui la comunicazione di adesione riguardi processi verbali di constatazione consegnati a contribuenti che non rivestono, con riferimento a tutti i tributi suscettibili di adesione ai sensi del nuovo art. 5 bis del D.Lgs. n. 218/1997, la qualifica di soggetti d'imposta, quali, segnatamente, le società di persone e gli altri soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, le società che hanno optato per il regime di "trasparenza fiscale" di cui agli artt. 115 e 166 del TUIR o per il regime del "consolidato fiscale" di cui agli artt. 117 e seguenti del TUIR.

e. Contenuti di carattere generale.

Il processo verbale di constatazione deve essere compilato in maniera chiara e razionalmente articolata, oltre che comprensiva di tutti gli aspetti necessari ed utili per un puntuale e completo assolvimento delle funzioni cui il documento stesso è preordinato; al riguardo si rinvia al fac - simile riportato in **Allegato 21 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"** unito alla presente istruzione, che, sebbene adattabile nei contenuti alle particolarità di ogni circostanza concreta, indica alcune specificazioni che devono essere in ogni caso riportate.

Fra queste, particolare importanza assumono quelle contenute nella "Sezione conclusiva" relative:

- alle eventuali dichiarazioni od osservazioni conclusive che il contribuente intenda spontaneamente rilasciare a verbale all'atto della conclusione delle operazioni;
- alla documentazione eventualmente ritirata ed allegata al processo verbale, a seconda dei casi.

In proposito, appare il caso di rimarcare che il ritiro dei documenti in originale può essere eseguito solo se non è possibile estrarne copia o farne constatare il contenuto nello stesso processo verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione di questo da parte del contribuente ovvero nell'ipotesi in cui questo non riconosca che gli eventuali rilievi siano stati fondati sulla documentazione esaminata (circostanze, queste ultime, da far chiaramente risultare nella stessa "Sezione conclusiva" del processo verbale di constatazione); ove si proceda al ritiro di documenti in fotocopia, sarà cura dei verbalizzanti farli firmare dal contribuente (rappresentante dell'impresa o titolare dell'attività di lavoro autonomo) e apporvi il timbro d'ufficio, la certificazione di conformità all'originale e la firma di almeno due dei verbalizzanti stessi.

Per il caso che il contribuente sottoposto ad ispezione sia abilitato alla conservazione elettronica dei documenti e nel caso in cui si sia deciso di non acquisire copia cartacea dei documenti stessi, nel processo verbale di verifica ed in quello finale di constatazione saranno indicate le procedure di carattere informatico, adottate dal contribuente in conformità alla specifica normativa che regola tale possibilità, per garantire l'immodificabilità e la staticità dei dati contenuti nella documentazione, utilizzata nell'ambito dell'attività ispettiva, di cui viene consentita la sola conservazione elettronica; sul punto si rinvia al sottoparagrafo 2.g. del Capitolo 4 della presente Parte III;

- alla documentazione eventualmente sequestrata ai sensi dell'art. 354 c.p.p. in quanto corpo del reato o a questo pertinente, indicando le relative violazioni penali;
- all'eventuale rilascio nella disponibilità della parte della documentazione esaminata, esplicitando i relativi obblighi di inalterata conservazione fino alla definizione del contesto e comunque nei termini previsti;
- all'eventuale sussistenza delle condizioni che consentono al competente Ufficio di esercitare la facoltà di procedere ad accertamento induttivo;
- alla circostanza che resta comunque impregiudicata la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di eseguire ulteriori indagini, approfondimenti ed attività ispettive e di formulare eventuali ulteriori rilievi, fino alla scadenza dei termini previsti per l'attività di accertamento delle imposte e per l'irrogazione delle relative sanzioni;
- alla circostanza che, per le violazioni constatate, le sanzioni pecuniarie e le eventuali sanzioni accessorie saranno irrogate dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (indicandolo nel dettaglio) competente per l'accertamento del tributo cui le violazioni stesse si riferiscono, mediante notifica di apposito atto di contestazione, ai sensi del D.Lgs. n. 472/97, ovvero con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica a norma del successivo art. 17 dello stesso decreto;
- alla informativa al contribuente circa le sue facoltà:
 - . ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, di far pervenire all'Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione, osservazioni e richieste che devono essere dallo stesso necessariamente prese in considerazione;
 - . ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 218/97, di richiedere al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, sulla base delle risultanze dello stesso processo verbale e con apposita istanza in carta libera, la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale adesione;
 - . ai sensi dell'art. 5-bis del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, di comunicare al reparto operante ed al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, compilando l'apposito modello approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 133925/2008 in data 10 settembre 2008, entro i 30 giorni successivi alla consegna del processo verbale di constatazione, la volontà di prestare adesione al contenuto integrale del processo verbale stesso, specificando, mediante puntuale riferimento alla paragrafatura utilizzata nello stesso verbale per esporre i rilievi, quelli effettivamente suscettibili di adesione ex art. 5 bis del D. Lgs n. 218/1997, secondo le precisazioni riportate sub d. (2) ed inserendo le altre indicazioni nel dettaglio riportate nel citato fac - simile riportato in **Allegato 21 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"** unito alla presente istruzione;
- all'informativa del contribuente, ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. a), della L. n. 212/2000, relativamente al reparto ed all'articolazione del Corpo presso cui è possibile ottenere informazioni in ordine all'attività conclusa ed al nominativo del Direttore della Verifica;
- all'informativa al contribuente in ordine alla circostanza che eventuali scritture o documenti contabili di cui sia stata rifiutata l'esibizione o che comunque siano state sottratte all'ispezione, non possono essere prese in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento né in sede contenziosa;
- ove non ricorrano controindicazioni per ragioni connesse all'eventuale sussistenza del segreto sulle indagini e se il contribuente né è già a conoscenza, all'avvenuto inoltrare all'Autorità Giudiziaria di comunicazione di notizia di reato, con sintetica e generica indicazione delle violazioni; relativamente a tale eventualità ed alle medesime

condizioni, verrà dato atto del prolungamento dei termini ordinari previsti per l'esercizio dell'azione di accertamento, relativamente al periodo d'imposta per il quale sono state rilevate violazioni che comportano l'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000;

- agli atti (ivi compresi ulteriori processi verbali compilati e/o utilizzati nell'attività ispettiva) allegati al processo verbale, con la specificazione che gli stessi fanno parte integrante di questo;
- al numero dei fogli e degli allegati di cui si compone l'atto;
- agli esemplari originali in cui l'atto è stato compilato ed ai relativi destinatari.

Al riguardo, si precisa che oltre all'esemplare rilasciato alla parte ed a quello da conservare agli atti del reparto operante, occorre compilare altrettanti esemplari in originale per l'invio all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, alla sovraordinata Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate ed all'Ufficio della Regione eventualmente competente in relazione ai rilievi formulati in tema di Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

Si specifica, inoltre, che il contribuente ha diritto di ricevere un esemplare del processo verbale di constatazione anche nell'ipotesi in cui si rifiuti di sottoscriverlo; ove rifiuti anche di ricevere il documento, questo sarà conservato agli atti del reparto operante, nel fascicolo relativo al contribuente, previa espressa menzione di tale rifiuto nello stesso processo verbale di constatazione, nel quale si darà altresì atto che l'esemplare destinato al contribuente viene custodito presso il reparto, a disposizione della parte che potrà ritirarlo in qualsiasi momento;

- la sottoscrizione dei verbalizzanti e della parte, in ognuno degli esemplari originali compilati.

Anche per il processo verbale di constatazione valgono le indicazioni riportate per il processo verbale di verifica, al paragrafo 4. del Capitolo 3, relativamente alla puntuale esposizione delle osservazioni e dei rilievi formulati dal contribuente o da chi lo assiste, ovvero delle risposte da questi fornite alle richieste eventualmente formulate dai verificatori, nelle modalità formali ritenute più opportune, ma comunque idonee a garantire completezza ed esaustività.

Allo stesso processo verbale di constatazione saranno accluse le "Notizie Generali" acquisite nel corso dell'intervento, redatte conformemente al fac-simile di cui all'**Allegato 22 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**.

f. La motivazione dei rilievi formulati.

Su un piano generale, l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi è stabilito dall'art. 3 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, a norma del quale "ogni provvedimento amministrativo ... deve essere motivato...la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"; l'obbligo di motivazione in materia fiscale, inoltre, è stato ulteriormente rafforzato dalla previsione contenuta nell'art. 7 della più volte citata L. n. 212/2000, con riferimento a tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria.

La motivazione deve risultare sufficiente e puntuale; tuttavia, non si richiede che la stessa sia necessariamente dettagliata, minuziosa o ampiamente articolata, essendo però necessario che siano forniti tutti gli elementi idonei per la ricostruzione dell'*iter* logico – giuridico seguito dall'organo che ha proceduto alla formazione dell'atto, individuati, per espressa previsione normativa, nei *presupposti di fatto* e nelle *ragioni giuridiche*.

Con il termine "presupposti di fatto" si fa riferimento a ciò che è accaduto o è stato riscontrato dal punto di vista materiale e/o fenomenico e, più precisamente, a quei fatti, atti o situazioni che sono stati oggetto di cognizione da parte di chi redige l'atto e sono stati da questi considerati, esaminati e valutati e che, pertanto, costituiscono i supporti fattuali

dell'atto stesso; con l'inciso "ragioni giuridiche", invece, si richiede l'esposizione delle argomentazioni di natura giuridica su cui l'atto è fondato, non ritenendosi sufficiente la mera indicazione di norme.

Fra gli elementi dianzi citati deve intercorrere un nesso, nel senso che deve trattarsi di ragioni giuridiche riferite a quei presupposti di fatto e non ad altri; ciò viene chiarito anche nell'inciso contenuto nell'art. 3 della L. n. 241/90 – "in relazione alle risultanze dell'istruttoria" – da cui si evince chiaramente come la motivazione debba riguardare certi presupposti di fatto, collegati con determinate ragioni giuridiche.

Anche il processo verbale di constatazione, in quanto atto amministrativo, deve rispondere alle prescrizioni dianzi richiamate in punto di motivazione; infatti, ancorché, come in precedenza precisato, lo stesso non ha una autonoma rilevanza esterna e non può incidere direttamente e autonomamente sulla sfera personale del contribuente, se non nei termini in cui sia recepito nell'avviso di accertamento, la mancanza o la carenza della motivazione secondo quanto indicato, potrebbe determinare l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento in conseguenza emanato, soprattutto nei casi in cui quest'ultimo richiami in maniera significativa il verbale, secondo la prassi diffusa della cosiddetta motivazione *per relationem*.

Evitando di approfondire quest'ultima tematica, soprattutto relativamente ai limiti in cui la prassi accennata possa ritenersi legittima, appare evidente che, allorquando l'atto impositivo riproduca sostanzialmente i contenuti espositivi del processo verbale di constatazione, eventuali carenze motivazionali di quest'ultimo si riflettono sullo stesso avviso di accertamento.

È importante tenere presente, altresì, che, secondo il già citato art. 7 della L. n. 212/2000, "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"; conseguentemente, qualora nel corpo dell'atto e, soprattutto, nell'ambito dell'esposizione delle motivazioni a supporto di certe proposte di recupero a tassazione, vengano richiamati altri documenti di carattere amministrativo redatti nel corso dell'attività ispettiva o comunque in questa utilizzati (ad esempio, verbali redatti nei confronti di altri soggetti, dichiarazioni rilasciate da terzi, provvedimenti di varia natura, quali quello dell'Autorità giudiziaria che ha autorizzato l'uso a fini fiscali di dati acquisiti nell'esercizio di poteri di polizia giudiziaria, processi verbali che attestano modalità ed esito di verificazioni o rilevazioni utilizzate per supportare eventuali rilievi, ecc.), questi vanno allegati al processo verbale di constatazione.

Al riguardo, appare il caso di precisare che, sebbene il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, abbia modificato le varie norme fiscali in tema di avvisi di accertamento e altri atti a contenuto impositivo, applicando restrittivamente la regola della L. n. 212/2000 e rendendo obbligatoria l'allegazione dell'atto richiamato solo nei casi in cui questo non sia conosciuto né ricevuto altrimenti dal contribuente, ovvero il relativo contenuto essenziale non sia riprodotto nell'atto principale, tale limitazione non sembra applicabile agli atti dell'Amministrazione finanziaria diversi da quelli espressamente contemplati dalle disposizioni innovate dallo stesso citato D.Lgs. n. 32/2001, per i quali l'obbligo di allegazione pare rivestire una portata assoluta.

Risulta pertanto necessario che, in tutti i casi in cui i verificatori muovano rilievi nei confronti di un certo soggetto sulla base delle risultanze del controllo svolto nei confronti di un altro, al relativo processo verbale devono essere integralmente allegati e non solo richiamati, i pertinenti atti ispettivi redatti nei riguardi di quest'ultimo.

Per altro verso, è bene porre in risalto che, oltre al puntuale rispetto dei requisiti normativi che qualificano l'obbligo motivazionale nei termini anzidetti, è estremamente opportuno che le conclusioni riportate nel processo verbale di constatazione siano illustrate con chiarezza, organicità e consequenzialità espositiva, al fine di porre i destinatari dell'atto nelle condizioni di comprendere appieno l'operato dei verificatori; le proposte di recupero a tassazione devono essere supportate da precisi, completi ed aggiornati riferimenti normativi

e, possibilmente, dal richiamo alle circolari ministeriali e dell'Agencia delle Entrate, oltre che alla giurisprudenza, soprattutto di legittimità.

Particolare attenzione dovrà essere riservata alla fase espositiva, soprattutto ove si tratti di illustrare le risultanze di riscontri di tipo indiretto – presuntivo riferiti ad impianti contabili regolari, con particolare riguardo alle ricostruzioni indirette del ciclo d'affari; rinviando, per maggiori indicazioni di dettaglio in proposito, ai Capitoli 1 e 2 della Parte IV della presente istruzione, si pone in evidenza in questa sede che ricostruzioni del genere devono essere esposte con il massimo grado di chiarezza e coerenza, al fine di evitare che le stesse possano apparire incomplete, contraddittorie o arbitrarie, avendo cura di operare tutti i richiami e collegamenti necessari, anche ad eventuale documentazione allegata.

Conclusivamente, va sottolineato che la necessità di assicurare un livello qualitativo particolarmente elevato ai processi verbali redatti a seguito delle verifiche del Corpo, dal punto di vista sia tecnico, sia espositivo, assume una specifica ed ancor più marcata valenza in funzione di una generale accelerazione e semplificazione dei procedimenti di accertamento e, quindi, della successiva riscossione, anche in relazione al già citato art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito in Legge 6 agosto 2008, n.133, che, come dianzi già accennato, ha introdotto la possibilità per il contribuente di aderire anche ai processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza in materia di imposte sui redditi ed IVA.

g. La formulazione di rilievi connotati da obiettiva e particolare complessità.

Come anticipato al sottoparagrafo che precede, le motivazioni dei rilievi devono indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste alla base delle decisioni dei verificatori, in relazione alle fonti di prova o indiziarie acquisite nel corso dell'istruttoria; può accadere, tuttavia, che la traduzione in atti delle circostanze di carattere fattuale e fenomenico da questi rilevate e ricondotte alla fattispecie astratta prevista dalla norma giuridica, presenti profili di obiettiva complessità e difficoltà, ad esempio nel caso di operazioni societarie strutturate, di carattere straordinario o di rilevanza transnazionale, ovvero di ricostruzioni interpretative operate dallo stesso contribuente relativamente a complessi normativi innovativi o di rara applicazione.

In circostanze del genere, è da ritenere che, anche alla luce delle finalità e della natura dell'istituto dell'adesione ai verbali di constatazione, non sia più percorribile la soluzione, in passato maturata nella prassi, di formulare il rilievo in termini dubitativi o rimettendo genericamente il contesto alle valutazioni del competente Ufficio dell'Agencia delle Entrate.

Di contro, è necessario che i verificatori, previo adeguato e doveroso approfondimento di tutti gli aspetti, fattuali e giuridici, della situazione o dell'operazione di interesse, valutati alla luce della normativa, della prassi (circolari, note, risoluzioni, ecc.) e della giurisprudenza, nazionale e comunitaria, disponibile (agevolmente accessibili a tutti i reparti, ormai, mediante la rete informatica del Corpo, oltre che tramite *Internet*) maturino un responsabile ed autonomo convincimento circa la regolarità o l'irregolarità di queste e provvedano ad assumere in maniera chiara ed esplicita le conseguenti decisioni, formulando a processo verbale di constatazione esclusivamente i rilievi che si rendono necessari ovvero astenendosi da alcun riferimento, nello stesso verbale, a situazioni od operazioni ritenute, all'esito del richiamato approfondimento, scevere da profili di irregolarità (ferma restando la possibilità, anche per queste ultime circostanze, di dare atto degli approfondimenti operati nel piano di verifica, a titolo di documentazione interna).

Nelle ipotesi in cui, nonostante ogni genere di approfondimento possibile, permangano aspetti dubitativi o di incertezza, il Comandante del Reparto da cui dipendono i verificatori, potrà:

- previa personale valutazione del contesto da questi formalmente rappresentato, richiedere all'Ufficio dell'Agencia delle Entrate territorialmente competente un confronto tecnico – operativo, per pervenire, caso per caso, a soluzioni condivise;

- ove, a seguito di detto confronto, emergano differenti opinioni in ordine alla regolarità o alla irregolarità di certe situazioni od operazioni, specie con riferimento a profili ermeneutici di particolare complessità o novità, interessare la propria linea Gerarchica fino a livello di Comando Regionale, con apposita relazione analiticamente illustrativa di tutti gli approfondimenti operati, corredata della normativa, della prassi e della giurisprudenza consultati, nonché dell'esito del confronto con l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e delle ragioni per le quali quest'ultimo non ha permesso di pervenire a soluzioni condivise

Il Comando Regionale o equiparato, sulla base di detta relazione, valuterà – previo ulteriore, analogo, confronto con la competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate – se:

- impartire autonomamente le disposizioni ritenute opportune al Comando Provinciale da cui dipende il reparto interessato;
- nei casi di più evidente complessità e di più marcata incertezza, rappresentare il caso al Comando Generale – III Reparto Operazioni, con apposita relazione corredata di tutta la documentazione di supporto, per le valutazioni e l'eventuale confronto tecnico in sede centrale.

Nell'ambito della procedura dianzi descritta:

- se, nelle more della definizione del contesto, sussista la necessità di concludere l'attività ispettiva, si potrà senz'altro procedere in tal senso, con verbalizzazione degli altri rilievi venuti in evidenza, rinviando ad un successivo processo verbale l'eventuale formulazione delle proposte di recupero a tassazione eventualmente conseguenti alle decisioni definitivamente assunte con riferimento alle operazioni o alle situazioni per le quali sono stati rilevati i profili di complessità o di incertezza e dando atto di questa circostanza nel processo verbale di constatazione relativo alla verifica chiusa;
- dovranno essere tenuti in adeguata considerazione i termini di decadenza dell'azione di accertamento relativamente alla o alle annualità cui si riferiscono le situazioni o le operazioni connotate da profili dubbi o di incertezza; ne consegue che, nel carteggio dianzi accennato, intercorso tanto fra Comandi del Corpo, quanto fra questi e gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, i suddetti termini dovranno essere chiaramente esplicitati.

Soltanto nel caso in cui i termini in argomento fossero in via di definizione (tenendo conto della previsione di cui all'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 e delle precisazioni riportate nel successivo sottoparagrafo h.) e, quindi, non sussista il tempo per azionare la procedura in precedenza descritta, i verificatori, in presenza di situazioni di incertezza non superabili sulla base di una attenta e responsabile valutazione di tutto il quadro normativo, di prassi e giurisprudenziale di riferimento, potranno rappresentare le operazioni dubbie, rimettendole alle valutazioni dell'Ufficio finanziario, in un'apposita Sezione del processo verbale di constatazione, rubricato "Segnalazioni".

Tale ultima soluzione – valevole, come detto, solo in caso di imminente decadenza dei termini per l'accertamento – è finalizzata ad evitare che, per tale ragione, possa "dispersersi" la cognizione di fatti o operazioni gestionali suscettibili di generare materia imponibile.

E' appena il caso di specificare, che questo genere di segnalazione non è definibile secondo l'istituto di cui all'art. 5-bis del D. Lgs. n. 218/1997.

Anche a prescindere da profili dubitativi, il Direttore della Verifica valuterà, di concerto con i propri superiori gerarchici, l'opportunità di attivare, ove i termini di accertamento non siano in imminente decadenza, la procedura di coordinamento con l'Agenzia delle Entrate, con le modalità dianzi descritte, quando si profilino "recuperi" in termini di base imponibile sottratta a tassazione superiori a 500.000 euro, basati su interpretazioni normative ovvero su disconoscimenti di effetti fiscali di operazioni ritenute elusive.

h. Le osservazioni del contribuente dopo il rilascio del processo verbale di constatazione.

Come già evidenziato, a mente dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, il contribuente ha facoltà di far pervenire all'Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione, osservazioni e richieste che devono essere dallo stesso necessariamente prese in considerazione; l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Con riferimento a tale disposizione, costituisce allo stato oggetto di un ampio dibattito, anche in sede giurisprudenziale:

- se l'emanazione dell'avviso di accertamento senza attendere la scadenza del termine suddetto, costituisca o meno causa di invalidità dello stesso, tenuto conto che la disposizione in commento non collega una esplicita sanzione di nullità all'emanazione dell'atto impositivo prima del decorso dei sessanta giorni concessi al contribuente;
- se, ove si riconosca che detta sanzione di nullità sia implicita nella previsione, l'imminente scadenza dei termini previsti per l'attività di accertamento, rappresenti un caso di particolare urgenza che giustifichi l'emanazione dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione e, ove oggetto di specifica motivazione, salvaguardi la validità dell'atto impositivo.

Le divergenze che, in un senso o nell'altro, si sono manifestate nella giurisprudenza, non permettono di individuare al momento soluzioni sicure e, pertanto, relativamente agli adempimenti dei verificatori nell'ambito dell'attività ispettiva:

- in via generale, è necessario rimarcare che le scelte attinenti alle modalità di svolgimento di questa, ivi comprese quelle riguardanti i periodi da sottoporre ad ispezione, devono essere adottate tenendo presente la necessità di porre in condizione l'Ufficio titolare dell'accertamento di rispettare la disposizione dianzi citata;
- di conseguenza i verificatori, nel caso in cui l'attività ispettiva riguardi anche periodi d'imposta per i quali, alla fine dell'anno, matureranno i termini di decadenza dell'azione accertativa, adotteranno ogni iniziativa idonea a portare a conoscenza del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate le risultanze dell'attività ispettiva relative ai periodi d'imposta in via di decadenza entro termini che permettano allo stesso di esaminare in tempo utile il contesto ed emettere agevolmente l'eventuale atto impositivo, tendenzialmente non oltre la fine del mese di agosto dell'anno in questione; a questo scopo si potrà anche ricorrere alla redazione, con connesso rilascio al contribuente, di processi verbali di constatazione "parziali" riferiti specificamente ai periodi d'imposta in via di decadenza, con riserva di far pervenire il processo verbale definitivo contenente le risultanze dell'attività ispettiva relative ad altre annualità;
- in ogni caso, qualora tale ultima soluzione non fosse materialmente percorribile, perché, ad esempio, le irregolarità riferite al periodo d'imposta in via di decadenza sono state rilevate solo in tempi prossimi alla fine dell'anno (come può avvenire, ad esempio, in caso di attivazioni pervenute solo da breve tempo che, sebbene approfondite dai verificatori con ogni consentita tempestività, hanno portato questi ultimi a completare i necessari riscontri negli ultimi mesi dell'anno interessato), il processo verbale di constatazione dovrà comunque essere redatto, rilasciato al contribuente ed inoltrato al competente Ufficio.

Infatti, le conseguenze dell'emissione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di sessanta giorni concesso al contribuente per formulare osservazioni, non sono ancora chiare e, pertanto, non è da ritenere che in dette ipotesi sia possibile soprassedere dalla formalizzazione dei rilievi connessi alle irregolarità constatate ed ai conseguenti adempimenti; il competente Ufficio titolare del procedimento di accertamento, pertanto, valuterà autonomamente se e come procedere all'emissione del relativo atto impositivo, anche prima del termine concesso al contribuente.

2. Le proposte per l'adozione di misure cautelari in materia fiscale.

Fra gli strumenti previsti dall'ordinamento tributario a tutela dei crediti erariali, rientrano le misure cautelari, che consistono nella possibilità d'iscrivere ipoteca sugli immobili, i diritti e le rendite e sugli altri beni indicati nell'art. 2810 c.c. e nella facoltà di procedere al sequestro conservativo di cespiti che siano di proprietà del soggetto passivo della pretesa erariale; il procedimento finalizzato all'applicazione di tali strumenti di garanzia trova la propria disciplina nell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97, in base al quale l'Ufficio impositore, qualora abbia fondato motivo di temere la perdita della garanzia del proprio credito, può richiedere "con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda".

I presupposti alla cui sussistenza è subordinata la concessione da parte della Autorità adita delle misure cautelari sono due e devono necessariamente concorrere congiuntamente; si tratta del *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità della pretesa erariale e del *periculum in mora*, vale a dire il fondato timore, da parte pubblica, di non poter soddisfare il proprio credito.

Il primo requisito (*fumus boni iuris*) presuppone – per quanto rileva in questa sede – l'avvenuta regolare notifica del processo verbale di constatazione alla parte; il secondo requisito (*periculum in mora*), invece, è più difficilmente apprezzabile e può essere desunto sia da elementi di carattere obiettivo, concernenti la consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio del debitore in rapporto all'ammontare del credito erariale, sia da elementi di natura essenzialmente soggettiva quali, ad esempio, una peculiare condotta del debitore che lasci presumere l'intento di rendersi insolvente.

Con riferimento ai suddetti parametri di ordine obiettivo, pertanto, dovrà distinguersi, preliminarmente, fra:

- *imprese in contabilità ordinaria*, per le quali è necessario che, in maniera congiunta ed avuto riguardo alle pertinenti voci desumibili dall'ultimo bilancio approvato disponibile:
 - l'*indice di solvibilità* – ossia il rapporto tra le componenti dell'attivo circolante ed immobilizzato ed il totale delle passività – presenti un valore inferiore all'unità; al riguardo si veda l'**Allegato 23 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**;
 - l'*indice d'indebitamento* – vale a dire il rapporto fra le passività (mezzi di terzi) ed il patrimonio netto (mezzi propri) – sia superiore a 2, secondo quanto indicato nell'**Allegato 24 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**;
- *imprese in contabilità semplificata*, per le quali si dovrà valutare in concreto se, in rapporto alla pretesa erariale da garantire, formalizzata nel corpo del processo verbale di constatazione, risulti o meno sufficiente il valore complessivo dei seguenti cespiti: beni strumentali al netto degli ammortamenti, rimanenze finali, patrimonio immobiliare e beni mobili registrati.

Analogo criterio, con le opportune variazioni, sarà adottato nel caso d'interventi ispettivi nei confronti di contribuenti non percettori di redditi d'impresa o esercenti arti e professioni.

Laddove ricorrano i suddetti presupposti e, inoltre, nel p.v. di constatazione:

- in caso d'identità fra trasgressore e contribuente, siano evidenziati, anche se non in maniera congiunta, rilievi recanti complessivamente:
 - proposte di recupero di materia imponibile ai fini delle imposte dirette superiori a euro 258.228,45;
 - importi superiori a euro 103.291,38 in tema d'imposta sul valore aggiunto (tributo dovuto) o d'imposta di registro;
 - importi superiori a euro 51.645,69 con riferimento alle ritenute non operate;

- nell'ipotesi di non coincidenza fra trasgressore e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, figurando quale violazione più grave un illecito per cui la vigente disciplina prevede, a titolo di sanzione, un minimo edittale superiore a euro 30.987,41,

si dovrà formalmente proporre all'Ufficio finanziario competente la presentazione dell'istanza motivata per l'adozione di una delle prescritte misure di tutela.

Tuttavia, indipendentemente da tali riferimenti, si potrà formulare specifica segnalazione allorché lo suggeriscano peculiari situazioni di ordine soggettivo; in tal senso, ad esempio, possono rilevare la natura di evasore totale del contribuente verificato, il suo coinvolgimento in meccanismi evasivi di particolare frodolenza, la constatazione di illeciti penali tributari di peculiare offensività (quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti o la dichiarazione fraudolenta realizzata a mezzo di documenti non veritieri), la sussistenza di precedenti specifici come pregresse insolvenze in occasione di procedimenti esecutivi promossi da privati o da altri enti pubblici.

L'esigenza di tutelare in maniera adeguata ed immediata i crediti dell'Erario attraverso una delle richiamate misure cautelari, impone che, nel caso in cui sussistano effettivamente i requisiti di applicazione delle garanzie, siano accuratamente evidenziati in sede di verbalizzazione i presupposti di fatto e di diritto che possono giustificare l'eventuale richiesta, nonché gli elementi patrimoniali sui quali, più agevolmente, può essere garantito il credito erariale.

Pertanto, all'esito delle verifiche nei confronti delle imprese in contabilità ordinaria per le quali si propone l'avvio della procedura ex art. 22 del D.Lgs. 472/97, saranno redatti i prospetti di cui ai citati **Allegati 23 e 24 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"** della presente istruzione, al fine di meglio appalesare la sussistenza del prescritto presupposto del *periculum in mora*.

Per le imprese rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 66 TUIR e per gli esercenti arti e professioni, invece, pur non prevedendosi obblighi formali similari, resta ferma l'esigenza di eseguire tutti i riscontri contabili necessari per valutare la sussistenza delle condizioni alla base del sancito obbligo di segnalazione.

Con riguardo, poi, alla necessità di fornire una visione quanto più possibile aggiornata della realtà economica e patrimoniale del contribuente, al fine di consentire l'individuazione degli elementi su cui fare valere l'eventuale garanzia, dovrà porsi particolare attenzione nella redazione delle "Notizie Generali" in allegato al p.v. di constatazione (si veda, in merito, il citato **Allegato 22 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**), se del caso integrandole con ulteriori dati ritenuti necessari e, comunque, facendo sempre risultare dalle stesse i seguenti elementi:

- dati identificativi dei beni immobili e di quelli mobili registrati di proprietà del soggetto sottoposto a verifica;
- eventuali iscrizioni da cui gli stessi sono già gravati;
- referenze dei soggetti nei cui confronti il contribuente è maggiormente esposto oppure risulta titolare dei crediti più consistenti.

3. Il "ritorno" presso la sede del contribuente dopo la conclusione della verifica.

Il comma 5, dell'art. 12, della L. n. 212/2000, prevede che, esauriti i giorni di permanenza massimi dei verificatori presso la sede contribuente e, quindi, sostanzialmente, conclusa l'attività ispettiva, gli stessi possano tornare presso la sede medesima in due ipotesi ben definite, vale a dire per esaminare le osservazioni e richieste formulate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica, ovvero per specifiche ragioni, previa autorizzazione del Comandante del reparto o dell'ufficiale delegato.

La prima ipotesi non pone particolari problematiche, consentendo di reiterare l'attività ispettiva conclusa nei riguardi di un certo contribuente nei casi in cui risulti necessario riscontrare le sue stesse osservazioni e richieste; la seconda ipotesi, subordinata al rilascio di uno specifico e

motivato atto, identificabile nel foglio di servizio e nel connesso ordine di accesso normalmente utilizzati per l'avvio di ogni attività ispettiva, è riferita invece alla possibilità di reiterare quest'ultima presso la sede del contribuente:

- a seguito della sopravvenuta conoscenza di ulteriori elementi potenzialmente rilevanti ai fini dell'emissione di atti di accertamento modificativi o integrativi, ai sensi dell'art. 43, comma 4, del D.P.R. n. 600/73 e/o art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/72; queste ultime disposizioni vengono ritenute comunemente espressive del cosiddetto "principio della tendenziale globalità dell'avviso di accertamento", in base al quale si deve appunto riconoscere all'Amministrazione il potere di integrare o modificare in aumento gli accertamenti già notificati ai contribuenti mediante l'emanazione di nuovi avvisi, a condizione che tale facoltà venga esercitata solamente a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e comunque, ovviamente, non oltre la scadenza del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio del potere di rettifica.

Ne discende che, per effetto del rapporto di stretta funzionalità che lega la verifica all'accertamento, anche la prima, come il secondo, è da considerare un'attività amministrativa reiterabile nei confronti dello stesso contribuente:

- per procedere a riscontri documentali che comprovino ulteriormente le risultanze dell'ispezione conclusa in precedenza;
- per l'acquisizione di dati ai fini della successiva ed eventuale constatazione degli elementi acquisiti con la procedura delle indagini finanziarie.

A fattor comune, negli atti da compilare relativamente all'ulteriore accesso presso la sede del contribuente susseguente ad un precedente intervento, deve essere specificato che l'iniziativa è giustificata in ragione dell'acquisizione di nuovi e diversi elementi conoscitivi, diversi da quelli già oggetto del controllo già svolto e concluso; più in dettaglio, così come il nuovo atto impositivo deve dare espressa contezza dei nuovi elementi e degli atti o dei fatti attraverso i quali gli stessi sono venuti a conoscenza dell'Ufficio finanziario, gli atti relativi all'ispezione successiva ad un precedente intervento devono specificare che l'iniziativa si giustifica in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi conoscitivi, diversi da quelli già oggetto del controllo svolto e concluso.

Pur se la norma non fornisce indicazioni perentorie in ordine alla durata della permanenza dei verificatori in tali ultime evenienze, si può affermare, soprattutto nel caso di interventi ispettivi intrapresi sulla base di nuovi e diversi elementi rispetto a quelli che avevano giustificato l'inizio della precedente attività operativa, che dalla data del nuovo accesso presso la sede potranno decorrere i trenta giorni ulteriormente prorogabili per il medesimo lasso di tempo, concessi dalla norma.

4. Adempimenti statistici.

a. La compilazione del MUV.

Come in precedenza già accennato, la base di rilevazione di tutti i servizi di verifica effettuati dai Comandi del Corpo e dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate è rappresentata, ormai dal 1° gennaio 2000, dal Modello Unificato delle Verifiche (MUV), la cui finalità è quella di assicurare la massima trasparenza e l'unitarietà delle varie fasi del procedimento tributario, dalla verifica all'accertamento, al contenzioso, ai versamenti ed alle riscossioni derivanti dall'azione di contrasto all'evasione; attraverso il MUV è possibile effettuare il monitoraggio dell'esito di tutti i rilievi compendati nei processi verbali di constatazione redatti a conclusione delle verifiche, fino ai versamenti operati dal contribuente a chiusura dei contesti.

La procedura prevede, infatti, che a ciascun verbale, dopo la sua trasmissione a mezzo del modello unificato e la presa in carico da parte del competente Ufficio finanziario, venga attribuito un *codice meccanografico* d'identificazione, collegato ad ognuna delle annualità controllate; i singoli periodi d'imposta verbalizzati vengono esaminati distintamente dall'Ufficio, che, in corrispondenza di ciascun rilievo formulato dalla Guardia di Finanza,

determina il *quantum* accertato, dando luogo all'emissione dell'avviso di accertamento o di contestazione, cui viene assegnato un "*numero unico di accertamento*" al quale è correlato un "*codice atto*" che viene notificato al contribuente con l'obbligo di riportarlo sul modello "F24" per il versamento delle imposte e delle sanzioni.

Pertanto, essendo la procedura in questione incentrata sul collegamento allineato del *codice meccanografico*, del *numero di accertamento* e del *codice atto*, riferiti a ciascun contesto, essa rende evidente l'interazione esistente tra i rilievi verbalizzati per ogni annualità da parte dei verificatori, l'avviso di accertamento emanato dall'Ufficio ed il modello "F24" utilizzato dal contribuente per i versamenti delle imposte e delle sanzioni.

Il collegamento è disponibile selezionando, a mezzo di terminale collegato all'Anagrafe Tributaria, l'area "*verbali di verifica e controllo*", nell'ambito della quale sono presenti le funzionalità utilizzabili per:

- le comunicazioni d'inizio, sospensione, ripresa e conclusione delle verifiche e dei controlli;
- la trasmissione agli Uffici finanziari e l'automatica presa in carico, per via telematica, dei verbali di constatazione redatti a conclusione degli interventi.

Il Modello si articola in una parte generale (o "*frontespizio*") – a sua volta composta da tre riquadri (contenenti informazioni relative agli Uffici finanziari competenti per l'accertamento, ai dati relativi al soggetto ed ai dati generali dell'intervento) – ed una specifica, attinente ai "*risultati*"; quest'ultima prevede l'inserimento di:

- *dati di sintesi ai fini II.DD.*, tramite l'utilizzo di uno o più dei seguenti prospetti:
 - *riepilogo rilievi II.DD. per redditi d'impresa in contabilità ordinaria;*
 - *riepilogo rilievi II.DD. per redditi d'impresa in contabilità semplificata;*
 - *riepilogo rilievi II.DD. per redditi di lavoro autonomo;*
 - *riepilogo rilievi II.DD. per redditi di soggetti non esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo;*
 - *riepilogo rilievi II.DD. per i quali non è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione;*
- *quadro di sintesi ai fini IRAP;*
- *dati di sintesi ai fini IVA*, mediante i prospetti:
 - *riepilogo dei rilievi che comportano recupero d'imposta per anni per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione;*
 - *riepilogo dei rilievi che comportano recupero d'imposta per anni per i quali non è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione.*

Risulta del tutto evidente, dunque, come gli aspetti più rilevanti del MUV si riferiscano a quest'ultima parte, destinata a raccogliere – entro il giorno successivo alla chiusura dei servizi di verifica e controllo – per ciascun comparto impositivo e per ogni anno d'imposta controllato, gli importi dei rilievi formulati nei processi verbali di constatazione, distintamente per ciascuna tipologia di violazioni; a tal fine, sono state predisposte apposite "*griglie*" di consuntivazione che, visualizzabili al terminale, verranno utilizzate dalla pattuglia operante in via alternativa, a seconda che il controllo abbia riguardato:

- ai fini delle imposte sui redditi:
 - un'impresa in contabilità ordinaria;
 - un'impresa in contabilità semplificata;
 - un esercente attività di lavoro autonomo;

- altri soggetti non titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo;
- situazioni rilevanti constatate per annualità ancora "aperte" ai fini della presentazione della dichiarazione;
- ai fini dell'IVA:
 - periodi d'imposta "chiusi";
 - periodi d'imposta "aperti".

Un esemplare del Modello e le istruzioni da osservare per la compilazione delle singole voci dei riquadri sono raccolti nel "*Manuale delle istruzioni operative*" allegato alla circolare del Comando Generale – III Reparto 21 maggio 2002, n. 176.000, alla quale, pertanto, si fa integrale rimando.

Con il MUV è stata approntata anche la versione telematica del Modello "ID 104", già utilizzato dai reparti del Corpo per l'invio delle segnalazioni di violazioni tributarie ai Comandi ed agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti per territorio.

Lo schema di comunicazione, realizzato nell'ambito della procedura, può essere stampato in via preventiva, accedendo alla funzione "*segnalazione*" contenuta nell'applicazione "*verbali di verifica e controllo*" dell'Anagrafe tributaria ed utilizzando l'apposita voce "*stampa prefincato*".

Tale schema riproduce pressoché integralmente il modello cartaceo da tempo in uso, per cui si conferma la validità delle istruzioni diramate al riguardo.

In concreto, analogamente a quanto già attuato con il MUV delle verifiche e dei controlli strumentali, anche per le segnalazioni in esame, una volta ultimato l'invio telematico, il modello dovrà essere stampato ed inviato via posta al reparto del Corpo ed all'Ufficio finanziario competenti, unitamente al p.v. di constatazione all'uopo redatto.

b. Le rilevazioni e le comunicazioni informatiche.

(1) Il modello STAT/1.

La procedura informatica STAT/1 – costantemente adeguata all'evoluzione del quadro normativo di riferimento – è, ormai da anni, il principale strumento di monitoraggio dell'attività operativa della Guardia di Finanza, rappresentando l'unica fonte dei dati "di sintesi, a carattere generale, sui risultati conseguiti nei diversi comparti operativi".

Il sistema garantisce ad ogni reparto la disponibilità, in tempo reale, dei propri dati di rendimento, aggiornati sulla base dei modelli quotidianamente acquisiti a sistema; i dati presenti nei modelli, inoltre, costituiscono l'esclusiva base di riferimento per la valutazione dell'andamento operativo dell'attività dei reparti, nonché per le comunicazioni alla Gerarchia ed all'Autorità politica.

A differenza degli interventi condotti in altri ambiti operativi, laddove la compilazione è richiesta solo in caso di verbalizzazione positiva, in presenza di una verifica o di un controllo, il modello STAT/1 dovrà essere sempre compilato, anche nel caso in cui l'ispezione si concluda senza la formulazione di rilievi.

L'unità di rilevazione è, quindi, il processo verbale di constatazione, con il quale vengono portate a conoscenza dell'organo competente le violazioni (*quadri 42 e 52*) o gli elementi di reddito (*quadro 5d*); la determinazione della qualità e della quantità delle violazioni deve ovviamente essere effettuata alla luce delle disposizioni vigenti al momento della verbalizzazione.

L'iter di formazione e di comunicazione dei modelli STAT/1 avviene secondo due fasi:

- *compilazione*, che deve avvenire contestualmente alla conclusione dell'evento operativo e in ogni caso, al più tardi, entro la giornata successiva a quella di conclusione del servizio;

- *inserimento da terminale*, che deve avvenire senza ritardo dopo la compilazione ed il riscontro di congruità sulla rispondenza tra i dati contenuti in atti e quelli del modello, eseguito dal Comandante del reparto, se appartenente al ruolo ispettori, o da un ufficiale del reparto operante negli altri casi.

Per i risultati di servizio che costituiscono oggetto di segnalazione di risultato di servizio, il modello STAT/1 deve essere compilato contestualmente alla conclusione dell'evento operativo di riferimento ed inserito a terminale con ogni possibile urgenza, in maniera da ottenere la coincidenza tra data di compilazione e data di inserimento, salvo casi eccezionali di impedimento.

La necessità di ricercare la perfetta esattezza nei dati comunicati e la massima puntualità negli inserimenti dei modelli STAT/1 a cura dei reparti operanti è motivata, peraltro, dalle fondamentali esigenze di:

- realizzare un'efficace integrazione con il sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, rispetto al quale la procedura STAT/1 si pone come punto di standardizzazione e di dialogo per le attività ispettive compiute dal Corpo nel comparto delle verifiche e dei controlli di natura fiscale;
- mettere a disposizione, da parte di ogni reparto operante, agli altri Comandi del Corpo le notizie sui soggetti verbalizzati o denunciati, attraverso la specifica funzione di ricerca "*Precedenti fiscali e penali*" disponibile da terminale.

Rinviando alle apposite "*Istruzioni per la compilazione del modello STAT/1*" ogni ulteriore dettaglio ed approfondimento per una corretta e puntuale redazione, in questa sede preme richiamare alcune prescrizioni di carattere generale ad esse correlate; in particolare, è da sottolineare che:

- il modello – che si compone di sei quadri distinti su quattro fogli – dovrà essere compilato a stampatello, con sistemi automatizzati di scrittura, dal Capo Pattuglia ed essere firmato in calce dal Direttore della Verifica e dal Comandante del reparto, se sottufficiale, o da un ufficiale negli altri casi;
- il medesimo deve essere redatto in modo "chiaro", affinché non si possano creare dubbi o errate interpretazioni da parte dell'operatore che sarà chiamato a digitarne il contenuto a terminale;
- la compilazione dovrà avvenire in duplice copia se il reparto compilatore è diverso da quello incaricato della memorizzazione a mezzo terminale; in tale ipotesi:
 - l'originale dovrà essere concentrato presso il primo Comando dotato di terminale collegato con la rete informatica del Corpo;
 - la copia verrà conservata agli atti del reparto in ordine di numero progressivo in appositi contenitori, a disposizione per eventuali richieste dei Comandi superiori;
- la data di riferimento per la corretta imputazione del modello al mese di competenza, ai fini della rendicontazione, è quella di conclusione del servizio.

Sul sito *intranet* del Corpo, nell'area dedicata al Servizio Informatica, sono pubblicati i modelli – predisposti nella loro versione più aggiornata – per il salvataggio in locale e la stampa, di modo che i reparti possano sempre disporre degli stampati corretti, da produrre secondo necessità; sarà cura dei Comandanti ad ogni livello accertarsi dell'esatto adempimento degli obblighi imposti in materia, verificando con assiduità e con particolare scrupolo la correttezza dei dati riportati nei modelli statistici.

Da ultimo, è bene precisare che, nel contesto del *Piano d'Innovazione Tecnologica* di cui si è già fatto cenno al precedente Capitolo 1, paragrafo 4, anche le procedure di rendicontazione statistica dei risultati di servizio – ivi compresi quelli relativi alle attività di natura tributaria – saranno revisionati; l'implementazione del Nuovo Sistema Informativo, infatti, pur lasciando sostanzialmente inalterato il quadro degli elementi che

dovranno costituire oggetto di rilevazione, determinerà una modifica nelle modalità di inserimento a sistema delle informazioni.

(2) Il S.I.Rend.

La Direttiva generale per l'azione amministrativa emanata dal Ministro delle Finanze per l'anno 2000 ha disposto, nell'ambito di una più generale progettualità concernente l'implementazione del modello logico di pianificazione, programmazione e controllo di gestione, la "progettazione ed implementazione di un sistema informativo per la rilevazione e misurazione di tutte le tipologie di prodotto che il Corpo realizza (S.I.Rend.), correlando i prodotti stessi alle quantità di risorse umane impiegate, rendendo così possibili analisi di produttività".

Il Sistema Informativo di Rendicontazione (S.I.Rend.) – la cui applicazione è raggiungibile dall'indirizzo web <http://sirend> – ha, fondamentalmente, lo scopo di:

- definire e gestire i processi del reparto.

Per processo (produttivo) si intende una sequenza di attività fra loro correlate e finalizzate all'ottenimento di uno specifico prodotto; un esempio tipico di processo è proprio la verifica, che si articola in una serie di attività tra loro correlate e finalizzate all'ottenimento del medesimo prodotto.

Al fine di procedere correttamente alla rilevazione di un processo, è necessario precisare i momenti di inizio e di fine dello stesso.

In proposito, come regola generale, occorre osservare che un processo inizia quando uno o più militari pongono in essere la prima attività funzionale all'attuazione del processo medesimo, comprese le attività preparatorie (come, ad esempio, la consultazione di banche dati a terminale, propedeutica all'accesso iniziale di una verifica); per quanto attiene al momento finale, invece, il processo deve ritenersi chiuso quando il reparto operante non può o non ha l'intenzione di provocare, con riferimento a quel processo, un nuovo evento che comporti l'impiego di ulteriori risorse;

- inserire impieghi e risultati in propri processi;
- inserire impieghi e risultati per processi di altri reparti (attività correlate).

Rinviando alle apposite istruzioni emanate ("Manuale Operativo S.I.Rend." del 2002 e "Manuale per l'Operatore – versione 2.2" del 2003) per maggiori dettagli circa le operazioni che gli utenti dovranno compiere per una corretta e tempestiva alimentazione di S.I.Rend., in questa sede è da ribadire che:

- dovrà essere posta la massima attenzione nella compilazione degli STAT/1 (che vengono alimentati con le vigenti modalità), poiché costituiscono la base delle funzioni di rendicontazione S.I.Rend.;
- dovrà essere garantita la continuità nell'alimentazione di S.I.Rend.; l'accumulo di informazioni da inserire, infatti, può condurre alla possibilità di errori, ad approssimazioni o a dimenticanze e omissioni;
- la corretta rendicontazione delle attività consente, di fatto, di disporre di un quadro riepilogativo dei servizi svolti dal reparto, assolvendo, quindi, anche ad una fondamentale funzione di controllo dei processi lavorativi eseguiti;
- l'inserimento di impieghi correlati (a favore di altri reparti) deve essere considerato come un preciso contributo alla correttezza della rilevazione.

Infine, anche con riferimento alla procedura SIREND valgono le considerazioni espresse nel paragrafo precedente in ordine al *Piano d'Innovazione Tecnologica*; al pari delle rendicontazioni dei risultati di servizio, infatti, anche la rilevazione degli impieghi rientra tra le procedure che saranno integrate nel Nuovo Sistema Informativo del Corpo.

(3) Il sistema “PiGrecoWeb”.

I dati relativi a tutte le verifiche ed i controlli fiscali conclusi dai reparti del Corpo, indipendentemente dai risultati conseguiti, dovranno essere inseriti all'interno del sistema “PiGrecoWeb”, con il quale sono stati informatizzati e standardizzati i flussi di comunicazione attinenti ai processi operativi.

Per tale motivo, al termine delle attività ispettive, accedendo alla citata procedura attraverso la sezione del portale “Iride” istituzionale riservata alla “Sala Situazione” del II Reparto, occorre procedere alla compilazione del M.U.C. (Modello Unico di Comunicazione), attraverso il quale viene alimentata la banca dati centralizzata per la gestione del patrimonio informativo del Corpo; a questo riguardo, va tenuto presente che:

- per i servizi che non raggiungono i parametri quantitativi di risultato fissati dalla circolare 250000 in data 20 luglio 1995, gli adempimenti dei militari operanti si esauriscono nella mera compilazione, in via informatica, del M.U.C.;
- per le attività che, di contro, rientrano nel campo applicativo della predetta istruzione, una volta inserito il citato Modello, è necessario, parallelamente, procedere al suo invio, in forma cartacea, alle competenti articolazioni del Comando Generale, corredato della segnalazione di risultato di servizio di cui al sottoparagrafo c..

I dettagli per l'utilizzo del sistema “PiGrecoWeb” sono stati compendati in un apposito manuale consultabile nella stessa sezione del portale Iride istituzionale in precedenza richiamata.

c. La segnalazione di risultato di servizio.

Secondo le disposizioni interne da tempo in vigore, devono formare oggetto di segnalazione, oltre i fatti di notevole importanza, i risultati operativi di rilievo, intendendo per tali quelli che, non essendo ricompresi nella prima accezione, devono essere comunque comunicati al superamento di predeterminati limiti quantitativi, onde consentire la formazione di un quadro di conoscenze attuali, utili all'esercizio delle funzioni proprie dei livelli gerarchici centrali e intermedi.

Gli esiti conclusivi delle verifiche, dunque, devono formare oggetto di apposita segnalazione alle competenti articolazioni del Comando Generale ed alla gerarchia intermedia, in conformità al modello riportato in **Allegato 25 del documento “Modulistica e documentazione di supporto”** della presente istruzione, al fine di garantire omogeneità di rappresentazione, essenzialità espositiva e completezza di riferimenti.

La comunicazione in argomento, che dovrà essere inoltrata dal primo reparto retto da ufficiale, sarà redatta, pertanto, al superamento dei limiti quantitativi indicati, per singolo settore impositivo, nella circolare del Comando Generale , n. 250000 in data 20 luglio 1995, come successivamente modificata ed integrata; per le violazioni relative ad altri settori di servizio accertate nel corso della verifica restano ferme le ulteriori soglie singolarmente previste.

Va detto, peraltro, che, con l'assestamento del sistema “PiGrecoWeb”, l'obbligo di compilazione delle segnalazioni di risultato di servizio secondo i criteri dianzi richiamati, verrà rivisitato; puntuali istruzioni al riguardo saranno diramate una volta integralmente definito il nuovo sistema di rendicontazione.

5. La condivisione delle più significative esperienze di servizio.

a. La condivisione delle “best practice”.

Allo scopo di fare adeguatamente circolare, fra tutti i reparti e le articolazioni operative del Corpo, i filoni investigativi di maggiore interesse e le più efficaci metodologie ispettive, al punto 2.d. della circolare del Comando Generale n. 45/INCC in data 14 aprile 2008, è stata disposta la realizzazione di una specifica “Banca Dati delle *best practice*”, alimentata dagli Uffici Operazioni dei Comandi Regionali, sulla base di apposite schede compilate dalle

unità operative che hanno svolto le ispezioni, riportanti gli elementi essenziali e caratteristici delle prassi operative tenute in evidenza, secondo il fac-simile riportato in **Allegato 26 dell'unito documento "Modulistica e documentazione di supporto"**.

Le schede confluite nella banca dati saranno poi consultabili a livello periferico sulla base di chiavi d'interrogazione riferite a vari elementi di riferimento, fra cui la macro – categoria di fenomeno evasivo scoperto (evasione parziale, economia sommersa, frode fiscale, elusione fiscale), con specificazione del settore di servizio sul quale si è concentrata l'attività ispettiva, le principali norme violate, la categoria economica del soggetto sottoposto a controllo, in modo tale da permettere una consultazione ragionata, calibrata sulle concrete esigenze investigative dei reparti, secondo le modalità di dettaglio indicate nella circolare del Comando Generale – III Reparto n. 221785/08 in data 9 luglio 2008.

È opportuno evidenziare che le *best practice* da far circolare non sono soltanto quelle relative alle verifiche con i migliori risultati di servizio in senso statistico, bensì, piuttosto, quelle connesse alle verifiche di buon contenuto qualitativo, che si caratterizzano per l'individuazione di particolari e/o innovativi meccanismi evasivi ed elusivi ovvero di complessi sistemi di frode, per l'adozione di metodologie di controllo mirate ed efficaci, nel quadro sia di quello che si è definito il riscontro indiretto – presuntivo, sia di quello definito riscontro analitico – normativo, per la formulazione di rilievi particolarmente motivati, coerenti e sostenibili in fase di accertamento, esplicitati attraverso una analitica ricostruzione e descrizione della situazione di fatto e una puntuale illustrazione dei pertinenti presupposti giuridici.

b. La condivisione dei rilievi operativi.

Con l'obiettivo di migliorare la qualità dell'attività di verifica, è stata istituita "la banca dati dei rilievi relativi all'attività ispettiva nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni", avente lo scopo di rendere disponibili, in favore di tutti i reparti del Corpo, gli elementi essenziali dei rilievi connotati da maggiore complessità tecnico-giuridica, i quali, seppur riferiti ad attività ispettiva condotta nei confronti di soggetti economici di "terza fascia", possono, con tutta evidenza, rappresentare un significativo punto di riferimento anche con riferimento a contribuenti di più ridotte dimensioni.

Giova sottolineare che l'esigenza di tipizzare le contestazioni nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni risponde, in particolare, ad una duplice finalità:

- da un lato, come accennato, diffondere le migliori esperienze operative maturate dai reparti del Corpo nell'esecuzione delle verifiche di maggior spessore professionale;
- dall'altro, standardizzare le modalità di verbalizzazione relative ad analoghe condotte evasive ed elusive, sia sul piano formale, sia su quello sostanziale, uniformando schemi espositivi e percorsi logico-giuridici rivelatisi fondati e ben motivati.

Per quanto attiene alle modalità di consultazione e di immissione dei dati nella banca dati in esame, si rinvia a quanto detto al paragrafo 2.c.(7)(a) del capitolo 6 della Parte I della presente Istruzione.

c. La segnalazione di particolari sistemi di frode.

In aggiunta all'alimentazione delle banche dati di cui ai precedenti sottoparagrafi, è necessario che ogni reparto segnali, tramite la propria linea gerarchica, fino al Comando Regionale competente, ogni sistema di frode individuato nel corso dell'attività di verifica e controllo fiscale che risulti:

- connotato da profili innovativi, sia per quanto riguarda gli aspetti oggettivi della condotta individuata, sia per quanto attiene alla applicazione di disposizioni normative di recente introduzione e/o di non sperimentata o diffusa applicazione;
- a prescindere dall'entità dei risultati di servizio conseguiti nel caso specifico, idoneo a determinare consistenti sottrazioni di basi imponibili e connesse imposte.

Il Comando Regionale, esaminata la trattazione pervenuta dal reparto interessato e tenuto conto del parere espresso dalla gerarchia intermedia, valuterà:

- la tempestiva diramazione della segnalazione agli altri Comandi Provinciali dipendenti, soprattutto ove il sistema di frode segnalato assuma una particolare rilevanza nel particolare contesto territoriale di riferimento;
- l'inoltro al Comando Generale – III Reparto ai fini delle ulteriori valutazioni per una eventuale diramazione a livello nazionale.

CAPITOLO 6

PREPARAZIONE, ESECUZIONE E CONCLUSIONE DEI CONTROLLI

1. Introduzione.

Come indicato al Capitolo 1 della Parte I della presente istruzione, il controllo è circoscritto al riscontro di un singolo atto di gestione, pur se avente riflessi sulla determinazione della base imponibile, sulla quantificazione dell'imposta e/o sugli altri obblighi fiscali di ogni genere gravanti sui contribuenti; essendo riferito ad aspetti di portata limitata e di carattere specifico, oltre che analizzabili in tempi speditivi, detto modulo ispettivo richiede, quindi, una maggiore elasticità anche dal punto di vista procedurale, tenendo peraltro presente che lo stesso, traducendosi comunque in una attività ispettiva fiscale:

- deve essere posto in essere nell'osservanza delle norme di legge e delle generali disposizioni interne che regolano quest'ultima;
- va sviluppato secondo le stesse metodologie di controllo previste per le verifiche, ancorché proiettate su un singolo atto di gestione;
- soggiace alle disposizioni dettate dall'art. 12 della L. n. 212/2000, in tema di "Statuto dei diritti del contribuente", relativamente a tutti i diritti a questo riconosciuti nel corso delle verifiche fiscali; l'utilizzo di questa specifica espressione nell'ambito del citato art. 12, va infatti considerata alla luce della *ratio* della disposizione stessa, chiaramente orientata alla tutela del contribuente relativamente ad ogni tipologia di attività ispettiva di carattere fiscale svolta nei suoi confronti;
- sebbene caratterizzato da una finalizzazione prevalentemente preventiva e ricognitiva, deve pur sempre essere intrapreso sulla base di effettive, motivate e riscontrate esigenze ispettive.

I controlli, dunque, pur non essendo oggetto di programmazione nominativa e potendo pertanto essere decisi anche nell'imminenza di ogni singola e specifica emergenza, devono essere, almeno quale regola generale, intrapresi sulla base di documentazione interna che, ancorché in maniera informale ed estremamente sintetica, ne attesti le relative motivazioni e contenga la specifica autorizzazione all'avvio da parte del Comandante del reparto o dell'articolazione interna che procede al controllo stesso; al riguardo, si rinvia al paragrafo successivo.

2. Preparazione.

La preparazione del controllo va evidentemente orientata rispetto alle ragioni che ne richiedono l'avvio; tenuto conto che queste ultime, proprio per la natura e la funzione del particolare modulo ispettivo, riguardano di norma aspetti operativi di carattere specifico, ovvero corrispondono all'esigenza di dar corso ad attivazioni esterne, l'attività preparatoria, pur se generalmente basata sugli aspetti indicati al Capitolo 1 della presente Parte III, non potrà che essere orientata sulla base della finalizzazione concreta dell'intervento.

L'esito dell'attività preparatoria sarà sinteticamente compendiato in una apposita "scheda" redatta conformemente al fac-simile riportato nell'**Allegato 27 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, unito alla presente istruzione, che dovrà essere sottoscritta, anche a titolo di formale preventiva autorizzazione allo svolgimento dell'attività ispettiva, dal Comandante del reparto o dell'articolazione da cui dipende la pattuglia incaricata e dal Capo di quest'ultima; nondimeno, la "scheda" in argomento – in ragione delle caratteristiche e finalità delle correlate attività ispettive – non va compilata nei casi in cui si proceda a:

- controlli strumentali;
- controlli aventi finalità "preventiva" o "ricognitiva";
- controlli incrociati che si esauriscono in una mera attività di acquisizione di documenti e di rilevamento dati, con eccezione, quindi, di quelli che si inseriscono in più ampi contesti investigativi.

3. Avvio ed esecuzione.

Considerato che il connotato peculiare del controllo è la sua natura di attività specifica, l'esecuzione della medesima non può risolversi nell'acritica osservanza di un rigido schema ispettivo predeterminato, ma piuttosto si concretizza nell'adozione di moduli flessibili, adattati caso per caso alle caratteristiche dei fenomeni individuati e dei soggetti interessati; compete quindi ai responsabili del controllo definire, in ragione degli elementi conoscitivi sviluppati e acquisiti sia nella fase preparatoria sia nello svolgimento delle operazioni ispettive, gli obiettivi da perseguire, nonché i mezzi istruttori più appropriati per il loro conseguimento, dando corso ad attività connotate da un grado minore o maggiore di analisi, a seconda delle necessità ispettive del caso concreto.

Circa gli aspetti procedurali e sostanziali connessi alle fasi di avvio e di esecuzione del "controllo", nel ribadire che anche tale metodologia ispettiva deve essere attuata nell'assoluto rispetto delle prescrizioni di cui alla L. n. 212/2000, si rinvia a quanto dettagliatamente esposto in ordine alle verifiche, sia nella presente Parte III, per ciò che riguarda le relative "fasi", sia nella successiva Parte IV, con riferimento alle metodologie di controllo.

Tuttavia, si ritiene opportuno, in questa sede, rimarcare taluni aspetti più significativi caratterizzanti specificatamente anche le relative fasi dei controlli, con le seguenti dovute puntualizzazioni:

- il foglio di servizio da predisporre per l'esecuzione del controllo dovrà indicare, tra l'altro, l'ordine circostanziato della particolare tipologia di operazione di servizio da sviluppare (utilizzando normalmente l'espressione "...*eseguire un controllo*" e, qualora si proceda mediante l'accesso, anche l'ordine di accedere presso il soggetto da ispezionare), con la specificazione dell'atto di gestione che si intende riscontrare e degli articoli di legge che ne legittimano l'esecuzione.

Per i controlli incrociati, si adotteranno dizioni più dettagliate (ad esempio, utilizzando espressioni del tipo "*Controlli, a richiesta di altro Comando del Corpo, degli atti economici intrattenuti tra il soggetto A e il soggetto B nel periodo...*");

- sulla scorta delle informazioni acquisite in sede di preparazione del controllo, il luogo di esecuzione del medesimo andrà preventivamente indicato nella richiamata "scheda" costituente il citato **Allegato 27 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, prima dell'avvio dell'intervento; per la scelta del luogo di esecuzione, si richiamano, in generale, le indicazioni di cui al Capitolo 2 della presente Parte III, significando che ove non siano necessarie ricerche, verificazioni e rilevazioni presso la sede del contribuente è da privilegiare, possibilmente, l'effettuazione dell'attività ispettiva in luoghi diversi da quest'ultima, anche valutando il ricorso alla vasta gamma di mezzi istruttori disciplinati dalle singole leggi di imposta che consistono, essenzialmente, nelle facoltà di richiedere l'invio o l'esibizione di dati, notizie, informazioni e documenti utili per l'espletamento del servizio;
- in senso analogo, sulla base delle informazioni acquisite in sede di preparazione del controllo, il/i periodo/i di imposta da sottoporre ad ispezione andrà/anno preventivamente indicato/i nella richiamata "scheda", prima dell'avvio dell'intervento; la scelta di detta/e annualità/e andrà effettuata, di volta in volta, tenuto conto delle ragioni dell'intervento e delle decisioni operative connesse alla specificità e peculiarità del controllo stesso, riservando ovviamente particolare attenzione ai termini di decadenza dell'azione di accertamento, come ampiamente evidenziato al Capitolo 2 della presente Parte III;
- all'inizio del controllo, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificato e dell'oggetto del medesimo, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa davanti agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti che gli devono essere riconosciuti e degli obblighi cui è soggetto, ex art. 12 della L. n. 212/2000, come dettagliatamente esposto nei precedenti Capitoli; in relazione all'art. 7, comma 2, lett. a), della L. n. 212/2000, nel p.v. relativo al primo giorno dell'intervento ed in quello conclusivo (ovvero nell'unico p.v. compilato) occorre indicare il reparto e

l'articolazione presso cui il contribuente può chiedere informazioni complete in ordine all'attività svolta, nonché il nominativo del Capo Pattuglia;

- la descrizione delle operazioni giornaliere di "controllo", comprese quelle connesse all'accesso, andrà analiticamente riportata in apposito "processo verbale delle operazioni compiute" e le relative risultanze andranno compendiate, come per le verifiche, nel processo verbale di constatazione; ove il servizio si esaurisca in un solo turno, potrà essere redatto unicamente quest'ultimo atto.

In via generale, quindi, il processo verbale delle operazioni compiute è deputato a descrivere in modo sintetico, ma significativo, le operazioni giornaliere compiute, compresa la procedura e la metodologia utilizzate per la disamina degli atti economici ai fini del controllo, nonché a fornire resoconto delle richieste rivolte al contribuente, o a chi lo rappresenta e delle risposte ricevute, nonché delle dichiarazioni da questi spontaneamente rilasciate; per i profili di dettaglio riguardanti funzione, valore giuridico, modalità di compilazione e motivazione dei rilievi si rimanda a quanto specificato al Capitolo 3 della presente Parte III;

- la funzione propria del modulo ispettivo del controllo determina che la particolare attività debba necessariamente concludersi in tempi brevi, dovendo pertanto tenersi escluso in radice, quanto meno in via generale, ogni problema circa il rispetto dei termini massimi di presenza degli operatori presso la sede del contribuente;
- l'esecuzione del controllo, pur essendo caratterizzata da specificità di obiettivi, flessibilità e rapidità e, quindi, connotata da una maggiore elasticità procedurale, deve comunque avvenire nel rispetto delle generali linee procedurali illustrate per le verifiche; utili indicazioni, a titolo di supporto alle operazioni poste in essere anche nel quadro del particolare modulo ispettivo, potranno essere desunte dalla consultazione delle *check list* contenute dell'unito documento "**Percorsi Ispettivi**".

Appare infine opportuno rimarcare che, nel caso in cui nel corso del controllo venissero palesate irregolarità o situazioni tali da suggerire un approfondimento di maggiore spessore, si valuterà di intraprendere una autonoma e distinta attività di verifica.

4. Conclusione.

La conclusione del controllo si concretizza, analogamente a quanto avviene per le verifiche, nella redazione del processo verbale di constatazione da sottoporre alla firma del contribuente ispezionato, il quale in tal modo assume contezza definitiva dell'esito dell'attività ispettiva; nello specifico, per quanto attiene:

- al fondamento giuridico di tale atto, alla sua funzione e alle modalità di compilazione;
- alla motivazione dei rilievi formulati ed alla eventualità che per taluni di questi sia possibile l'adesione del contribuente al processo verbale;
- alla sottoscrizione del contribuente;
- al rilascio al contribuente;
- alle osservazioni del contribuente dopo il rilascio del processo verbale di constatazione;
- alle proposte per l'adozione di misure cautelari in materia fiscale,

si formula integrale rinvio a quanto puntualmente riportato al Capitolo 5 di questa Parte III, nonché al fac-simile riportato in **Allegato 21 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**, unito alla presente istruzione, che, sebbene adattabile nei contenuti alle particolarità di ogni circostanza concreta, indica alcune specificazioni che devono essere in ogni caso riportate.

Come per le verifiche, l'atto in questione, che dovrà documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e compendiarne le relative risultanze, andrà redatto anche in caso di esito regolare del controllo; un esemplare dello stesso, debitamente sottoscritto dai

verbalizzanti e dalla parte, andrà conservato agli atti del Reparto operante, nonché consegnato alla parte e trasmesso ai competenti Uffici accertatori.

Naturalmente, nel caso in cui detto processo verbale di constatazione venga redatto a conclusione di un “controllo incrociato” ovvero di accertamenti richiesti nell’ambito della mutua assistenza amministrativa (e quindi consistenti in semplici rilevamenti contabili), un esemplare dello stesso, debitamente sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte, andrà conservato agli atti del reparto operante, nonché consegnato alla parte e trasmesso all’Organo richiedente.

In questa sede si ritiene opportuno, altresì, rimarcare, anche per i controlli, che le motivazioni dei rilievi verbalizzati a conclusione dell’attività ispettiva devono indicare, secondo le regole generali, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base delle decisioni assunte dai militari operanti, in relazione alle fonti di prova o indiziarie acquisite nel corso dell’istruttoria.

5. Adempimenti statistici.

Gli adempimenti statistici che consentono il monitoraggio dell’esito dei “controlli”, soggiacciono alle stesse regole previste per le verifiche, per le quali si rinvia al Capitolo 5 di questa Parte III.

Per quanto qui di interesse si richiamano i principali adempimenti da rispettare in caso di esecuzione dei controlli fiscali:

- compilazione del “*Modello Unificato delle Verifiche (MUV)*”, che, si ricorda, costituisce la base di rilevazione di tutti i servizi di verifica e di controllo in materia di imposte sui redditi, IVA ed IRAP, effettuati dai Comandi del Corpo e dagli Uffici dell’Agenzia delle Entrate.

Detto modello andrà, pertanto, utilizzato per:

- le comunicazioni d’inizio, sospensione, ripresa e conclusione dei “controlli”;
- la trasmissione agli Uffici finanziari e l’automatica presa in carico, per via telematica, dei processi verbali di constatazione redatti a conclusione dei controlli stessi, che verranno automaticamente individuati con un codice meccanografico d’identificazione, valido anche per seguire il successivo *iter* del contesto presso gli Uffici e le Commissioni Tributarie.

Si rimarca l’obbligo di rilevare, mediante la procedura MUV, tutti i processi verbali di constatazione riguardanti controlli con esito sia irregolare che regolare, che saranno trasmessi agli Uffici finanziari competenti in allegato al modello unificato; quest’ultimo verrà stampato una volta ultimato l’inserimento di tutti i dati dell’attività ispettiva svolta;

- compilazione “*Modello STAT/1*”, che, si ricorda, costituisce la procedura informatica principale per il monitoraggio dell’attività operativa della Guardia di Finanza.

Detto modello deve essere compilato dai reparti operanti al termine di ogni intervento conclusosi con una verbalizzazione positiva e, nel caso dei “controlli” (non strumentali), deve essere compilato anche nella circostanza in cui l’attività ispettiva si concluda senza la formulazione di rilievi;

- inoltro della “*Segnalazione di Risultato di Servizio*”, al ricorrere delle circostanze previste dalle disposizioni che regolano la materia;
- alimentazione del *Sistema Informativo di Rendicontazione (S.I.Rend.)*, che, come in precedenza evidenziato, costituisce lo strumento informatico per la rilevazione e misurazione di tutte le tipologie di “prodotto” che il Corpo realizza, correlando i prodotti stessi alle quantità di risorse umane impiegate, rendendo così possibili analisi di produttività.

Anche per quanto concerne il modulo ispettivo dei “controlli”, come in precedenza definiti, in quanto rientranti tra i “processi svolti dal Corpo”, è prevista l’alimentazione di detto sistema, al fine di rilevare esclusivamente le risorse umane impiegate nel processo stesso; di conseguenza, tutte le fasi caratterizzanti il controllo, troveranno consequenziale traduzione informatica nel sistema in argomento, mediante il consueto inserimento in rete dei relativi dati a mezzo dell’apposito programma.

CAPITOLO 7

ULTERIORI INDICAZIONI RELATIVE AI DIRITTI DEI CONTRIBUENTI IN OCCASIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI

1. Introduzione.

Il tema dei diritti e delle garanzie del contribuente in occasione delle attività ispettive fiscali, è stato ampiamente esaminato nei precedenti Capitoli della presente Parte III, in corrispondenza dell'illustrazione delle diverse fasi di avvio, esecuzione e conclusione delle verifiche.

Nel presente Capitolo vengono fornite ulteriori indicazioni in ordine a garanzie e diritti di diversa natura da quelli in precedenza esaminati, previsti dallo stesso Statuto dei diritti del contribuente più volte menzionato in precedenza, nonché da altre disposizioni normative.

2. L'interessamento del Garante del contribuente.

a. *Le funzioni del Garante del contribuente.*

L'art. 13 della L. n. 212/2000, ha istituito il Garante del contribuente, Organo collegiale autonomo operante presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, costituito da tre componenti scelti fra le categorie indicate nel comma 2 del menzionato articolo e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata.

Secondo il menzionato art. 13, il Garante, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti, i quali sono tenuti a rispondere entro trenta giorni e può promuovere l'adozione di procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente; successivamente alla risposta ed all'istruttoria in conseguenza esperita, il Garante comunica l'esito della propria attività alla Direzione regionale o compartimentale o al Comando Regionale della Guardia di Finanza competente, nonché agli organi di controllo, informando l'autore della segnalazione.

Inoltre, il Garante può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi, può accedere presso gli Uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico, può richiamare gli Uffici stessi al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 della stessa L. n. 212/2000, in tema, rispettivamente, di diritti di informazione del contribuente e diritti che gli sono riconosciuti in occasione di verifiche fiscali, nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

Rientra fra le funzioni del Garante anche l'individuazione dei casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinino un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli al Direttore regionale o compartimentale o al Comandante Regionale della Guardia di Finanza competente e all'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare.

Infine, il Garante prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'art. 9 della medesima L. n. 212/2000; ogni sei mesi presenta una relazione sull'attività svolta allo stesso Ministro, al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, ai Direttori compartimentali delle dogane e del territorio, nonché al Comandante Regionale della Guardia di Finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni e fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale.

Secondo l'orientamento che attualmente può considerarsi prevalente, confermato anche da alcune decisioni degli organi di giustizia amministrativa, la competenza del Garante del contribuente è limitata ai soli tributi erariali e, quindi, ai soli atti, prassi e comportamenti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria statale, con esclusione dei tributi locali e degli atti emanati dagli Enti locali in materia di tributi.

b. *Le potestà del Garante del contribuente nei riguardi dell'attività ispettiva fiscale.*

Il comma 6 dell'art. 12 della L. n. 212/2000, in tema di diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, stabilisce che "il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi a legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13"; anche in tal caso si ritiene che il termine "verifiche fiscali" sia da intendersi in senso generale, espressivo di ogni attività ispettiva di carattere fiscale.

Il soggetto sottoposto a questa, pertanto, può, nel corso dello svolgimento delle operazioni, adire il Garante lamentando situazioni di illegittimità nelle procedure adottate dai funzionari procedenti.

Ricevuta la segnalazione del privato, il Garante può procedere secondo le potestà che gli sono attribuite, in via generale, dall'art. 13 della stessa Legge, potendo di conseguenza, in base alle proprie valutazioni, richiedere chiarimenti o documenti agli Uffici competenti, tenuti a rispondere entro trenta giorni, esperire una specifica istruttoria il cui esito è comunicato ai Dirigenti degli Uffici interessati, con contestuale informazione all'interessato, rivolgere ai Dirigenti stessi, nell'ambito della predetta comunicazione o con separato atto, "raccomandazioni" finalizzate ad una migliore tutela del contribuente, nonché, per casi di particolare rilevanza ritenuti pregiudizievoli per i contribuenti ovvero per i loro rapporti con l'Amministrazione, inoltrare apposita segnalazione ai Dirigenti competenti e all'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente, anche al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari responsabili e, infine, evidenziare i fatti rilevati in esito alle segnalazioni della specie nell'ambito della relazione semestrale al Ministro e ai Dirigenti degli uffici.

È appena il caso di evidenziare che dalle potestà dianzi richiamate esula completamente qualsiasi possibilità di richiedere o sollecitare l'eventuale arresto dell'attività ispettiva in corso o comunque di accertare una eventuale illegittimità dell'attività stessa con effetti giuridici immediati.

Per quanto precede, l'intervento del Garante nel corso delle operazioni ispettive configura un procedimento amministrativo sostanzialmente interno alla stessa Amministrazione, avente una generica funzione.

Ovviamente, la facoltà concessa al contribuente di adire il Garante non incide in alcun modo né sulla possibilità che lo stesso soggetto ha di rivolgersi direttamente all'Ufficio cui appartengono i verificatori o ai loro superiori gerarchici – i quali potrebbero ugualmente, in tal modo, decidere di adottare i provvedimenti ritenuti necessari o opportuni – né sulla sua eventuale decisione di adire successivamente il giudice competente, per i medesimi fatti segnalati ed a prescindere da quanto rappresentato al Garante.

c. *Gli adempimenti dei reparti in caso di richiesta del Garante del contribuente.*

In relazione a quanto precede, i reparti del Corpo destinatari di richieste di chiarimenti e documenti da parte del Garante dovranno:

- appena ricevuta la richiesta, informare la propria linea gerarchica, fino a livello di Comando Regionale, inviando a questa copia della richiesta stessa;
- fornire riscontro al Garante, provvedendo ad esporre i chiarimenti e/o a inviare i documenti dallo stesso indicati nella richiesta, entro il tempo massimo di 30 giorni dalla ricezione della richiesta, trasmettendo con separata trattazione copia della risposta medesima alla linea gerarchica fino a livello di Comando Regionale.

Quanto ai contenuti della risposta da fornire al Garante, si evidenzia che:

- i chiarimenti devono essere forniti in maniera completa ed argomentata, allo scopo di corrispondere integralmente alle esigenze conoscitive del Garante stesso; tuttavia, non sembrano necessarie esposizioni particolarmente dettagliate, soprattutto se riferite ad aspetti di non diretta ed immediata rilevanza per le questioni evidenziate nella richiesta, evitando, secondo le regole generali, di fornire notizie di carattere riservato, specialmente se riferibili all'attività di *intelligence*, ferma restando l'ovvia preclusione a fornire notizie eventualmente sottoposte a segreto sulle indagini, per essere comunque connesse ad un procedimento penale;
- devono essere forniti, se necessario, tutti i documenti richiesti dal Garante, ovviamente aventi "rilevanza esterna" nell'ambito dell'attività ispettiva, fra cui processi verbali di ogni genere, questionari inviati, ecc., con esclusione di documenti aventi una mera rilevanza interna (ad esempio, schede di programmazione e preparazione, piano di verifica, ecc.) e, a maggior ragione, di quelli rispetto ai quali sussistono esigenze di riservatezza, anche in relazione all'attività di *intelligence*, ovvero che risultino coperti da segreto sulle indagini.

Qualche ulteriore riflessione meritano le situazioni che, in concreto, permettono al soggetto verificato di rivolgersi al Garante ed a quest'ultimo di procedere attraverso le potestà dallo stesso attribuite dalla legge, in primo luogo attraverso la richiesta di chiarimenti e documenti.

Sulla base dei contenuti testuali del comma 6 dell'art. 12 della L. n. 212/2000, ove si fa riferimento a "modalità non conformi alla legge", appare ragionevole presumere che le doglianze rappresentabili al Garante siano da individuare in quelli che sono qualificabili come vizi di legittimità, ricorrenti, in via generale, allorché la lesione lamentata sia riferibile ad atti o comportamenti posti in essere in assoluta carenza di potere, tanto "in astratto", per essere l'attività espletata al di fuori di qualsiasi norma che la autorizzi o la imponga, quanto "in concreto", per essere l'attività svolta in base ad una norma che la permetta, ma con deviazioni tali per cui, di fatto, la stessa finisce per non coincidere con la previsione legale, ovvero quale espressione di un non corretto uso del potere, per essere i singoli interventi ispettivi non conformi alle sequenze procedurali, alle formalità, ai termini, alle modalità descritte dalle norme (essenzialmente, gli articoli dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72 che disciplinano gli accessi, le ispezioni e le verifiche, nonché nelle altre disposizioni dello stesso Statuto dei diritti del contribuente).

Tuttavia, il menzionato comma 6, dell'art. 12 deve essere opportunamente collegato con le generali disposizioni del successivo art. 13, per cui si deve riconoscere che anche il contribuente sottoposto a verifica fiscale possa rivolgersi al Garante pure per lamentare circostanze che, sebbene immuni da profili di vera e propria illegittimità, possano essere ritenute sintomatiche di disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli atte a "incrinare il rapporto di fiducia fra cittadini e amministrazione finanziaria" ovvero comportamenti che determinino "un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione".

Di contro, pare che siano da escludere dal campo delle segnalazioni idonee a porre il Garante in condizioni di attivare a pieno titolo le proprie potestà nei confronti dell'Amministrazione, i casi in cui le doglianze del segnalante si riferiscano a:

- atti e comportamenti amministrativi che costituiscono espressione di poteri discrezionali esercitabili da parte degli Organi di controllo (a condizione, ovviamente, che siano rispettate le prescrizioni legali a fondamento di questi poteri), fra i quali una posizione di rilievo riveste la facoltà di decidere quale, fra i diversi poteri attribuiti dalla legge, sia quello più idoneo a perseguire gli obiettivi del controllo;
- profili tecnico-sostanziali, attinenti ai fondamenti delle proposte di recupero a tassazione e delle altre irregolarità evidenziate durante e/o in esito all'attività ispettiva, rispetto ai quali l'ordinamento tributario prevede specifici rimedi di tutela.

In ogni caso, anche qualora la richiesta del Garante inoltrata al reparto interessato si riferisca, in tutto o in parte, ad aspetti del genere indicato, ragioni di opportunità generale suggeriscono di esaminare la possibilità di fornire comunque riscontro nei termini ritenuti confacenti alle circostanze del caso concreto, avendo sempre cura di evitare di fornire notizie o documenti rispetto ai quali ricorrano esigenze di riservatezza o, a maggior ragione, coperte da segreto d'ufficio o sulle indagini.

Con specifico riferimento all'interessamento dei livelli di comando sovraordinati al reparto destinatario della richiesta del Garante, da quest'ultimo interessati nei termini dianzi riportati:

- il Comando Provinciale dovrà in ogni caso svolgere una funzione di indirizzo, orientamento e controllo anche rispetto ai contenuti della risposta, eventualmente prevedendo che questa sia preventivamente inoltrata al Comando stesso, tenendo presente la necessità che sia in ogni caso rispettato il termine massimo di 30 giorni entro il quale la risposta stessa deve pervenire al Garante;
- il Comando Regionale potrà autonomamente esercitare le funzioni ritenute opportune.

3. La tutela della *privacy*.

a. Aspetti generali.

Natura e finalizzazione dell'attività ispettiva fiscale determinano che la stessa possa esplicarsi anche nei riguardi di "dati personali", oggetto di specifica tutela nelle disposizioni del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, avente ad oggetto "Codice in materia di protezione dei dati personali", noto anche come "codice" o "Testo Unico" sulla *privacy*.

Nell'ambito delle disposizioni generali di quest'ultimo testo, particolare interesse riveste la nozione di "trattamento" dei dati, che individua l'intero campo di applicazione della normativa e che, di fatto, viene a comprendere qualsiasi attività umana che comporti la materiale apprensione e la gestione di dati personali, ove, con tale ultima espressione, si intende "qualunque informazione relativa a persona fisica, persona giuridica, ente od associazione, identificati o identificabili, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale".

Il sistema di protezione dei dati personali in concreto adottato dal citato Testo Unico, si rileva dal Titolo III della Parte I, "Regole generali per il trattamento di dati", dal quale risultano tre distinti livelli di regolamentazione, differenziati a seconda del soggetto che procede al trattamento.

Il primo livello riguarda i trattamenti da chiunque effettuati e si fonda sull'affermazione di canoni generali quali la liceità, la correttezza, l'esattezza, l'aggiornamento, la pertinenza, la completezza, la finalizzazione a scopi determinati, espliciti e legittimi, la non eccedenza rispetto alle finalità e la conservazione per un tempo non superiore a quello necessario, di ogni trattamento di dati, nonché sulla disciplina della cosiddetta "informativa", secondo cui l'interessato (vale a dire la persona fisica, la persona giuridica, l'ente o l'associazione cui si riferiscono i dati personali), ovvero la persona presso la quale sono raccolti i dati personali, devono ricevere previamente – oralmente o per iscritto – una serie di informazioni, quali le finalità e le modalità del trattamento cui sono destinati i dati, la natura obbligatoria o facoltativa del conferimento di dati, le conseguenze di un eventuale rifiuto di rispondere, i soggetti o le categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza e l'ambito di diffusione dei dati medesimi, i diritti di cui all'art. 7, gli estremi identificativi del titolare, del relativo rappresentante e del responsabile.

Il secondo livello concerne le regole specifiche previste per i soggetti pubblici (esclusi gli enti pubblici economici) e, in tale contesto, dopo l'affermazione del principio generale per cui qualsiasi trattamento di dati personali ad opera di tali soggetti è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali e può essere effettuato senza necessità di richiedere il consenso dell'interessato, viene operata un'ulteriore distinzione in base alla natura oggettiva dei dati trattati: mentre per quelli definibili, genericamente, "personali", il

trattamento da parte del soggetto pubblico può essere effettuato anche in mancanza di una norma di legge o di regolamento che lo preveda espressamente, per quelli "sensibili" e per quelli "giudiziari" il relativo trattamento può avvenire (parimenti, senza consenso dell'interessato) solo in presenza di certe condizioni.

Il terzo livello riguarda i privati e gli enti pubblici economici, i quali possono trattare dati personali solo con il consenso espresso dell'interessato, ad eccezione di alcuni casi, fra i quali si evidenziano, in questa sede, quelli in cui il trattamento stesso sia necessario per adempiere ad un obbligo di legge o di regolamento o per eseguire obblighi derivanti da un contratto di cui è parte l'interessato, riguardi dati provenienti da pubblici registri, elenchi, atti o documenti conoscibili da chiunque ovvero relativi allo svolgimento di attività economiche (trattati conformemente alla normativa in materia di segreto aziendale e industriale), sia necessario per la salvaguardia della vita o dell'incolumità fisica di un terzo, oppure (con esclusione della diffusione) per lo svolgimento delle indagini difensive di cui alla L. n. 397/2000, o, comunque, per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria.

Devono essere tenute presenti, infine, a fattore comune per tutti i soggetti che effettuano trattamenti di dati personali, le disposizioni riguardanti la notificazione, il titolare, il responsabile e l'incaricato del trattamento, la sicurezza dei dati e dei sistemi, le misure minime di sicurezza.

b. Il trattamento dei dati nell'attività di verifica.

Il "trattamento" dei dati che, inevitabilmente, viene effettuato in ogni attività ispettiva fiscale e che, secondo la regola generale dettata per tutti i soggetti pubblici, è consentito soltanto per lo svolgimento istituzionale di tale funzione, trova legittimazione nell'art. 18 del citato Testo Unico, ove, al comma 4, è tra l'altro previsto che i soggetti pubblici non devono richiedere il consenso dell'interessato per procedere al trattamento; quest'ultimo, inoltre, non deve essere oggetto di preventiva notifica al Garante per la protezione dei dati personali.

In caso di verifiche e controlli, pertanto, i verificatori potranno accedere a qualsiasi informazione, documentale o d'altra natura, del soggetto controllato, anche senza il consenso di quest'ultimo, conformemente ai poteri istruttori ed ai conseguenti obblighi facenti capo al contribuente, contemplati dalla normativa tributaria.

Anche laddove, nel corso dell'istruttoria, sia necessario chiedere al contribuente o a terzi notizie circa i rapporti intercorsi con altri, ricorrendo le condizioni previste dalle norme fiscali per l'esercizio di tale specifica facoltà ispettiva, non potrà essere invocata la legge sulla *privacy* per sottrarsi al relativo dovere di fornire risposta; infatti, se la regola generale è che i privati possono procedere al trattamento di dati personali solo con il consenso espresso dell'interessato, quest'ultimo non è necessario quando si tratti di adempiere ad un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria e, quindi, per osservare gli obblighi di riscontro sanciti dalle leggi tributarie, la cui violazione è peraltro sanzionata in via amministrativa.

La richiamata autorizzazione di carattere generale, peraltro, non fa venir meno la necessità di osservare, anche da parte degli addetti all'attività di verifica, le altre prescrizioni dettate dalla normativa in tema di riservatezza, soprattutto con riferimento all'adozione delle misure minime di sicurezza ed ai diritti dell'interessato.

Per quanto riguarda le prime, gli accorgimenti adottati per garantire la necessaria riservatezza dei dati acquisiti nel corso delle verifiche, già svolte o in corso di esecuzione, sono da ricondurre, almeno in linea di massima, alle generali disposizioni in tema di tenuta del carteggio d'ufficio, gestione e sicurezza di sistemi informatici, accesso ad archivi e schedari; per quanto riguarda le informazioni che devono essere obbligatoriamente rese all'interessato o alla persona presso la quale sono raccolti i dati, esse coincidono con quelle che devono essere fornite al contribuente verificato all'atto dell'avvio dell'intervento, secondo la specifica disciplina di cui all'art. 12 della L. n. 212/2000, in ordine alla quale, pertanto, si rimanda alle indicazioni fornite nei precedenti Capitoli della presente Parte III.

Relativamente ai "dati sensibili" – fra i quali rilevano principalmente, in questa sede, quelli riguardati le condizioni di salute dei privati – il trattamento ad opera di soggetti pubblici necessita di una espressa disposizione di legge che specifichi i tipi di dati che possono essere trattati e di operazioni eseguibili e le finalità di rilevante interesse pubblico perseguite con il trattamento stesso, la cui individuazione è contenuta all'art. 66 del codice, che vi comprende, tra le altre, le attività dei soggetti pubblici dirette all'applicazione, anche tramite i loro concessionari, delle disposizioni in materia di tributi, in relazione ai contribuenti, ai sostituti e ai responsabili d'imposta, nonché in materia di deduzioni e detrazioni e per l'applicazione delle disposizioni la cui esecuzione è affidata alle Dogane, nonché le attività dirette, in materia di imposte, alla prevenzione e repressione delle violazioni degli obblighi ed all'adozione dei provvedimenti previsti da leggi, regolamenti o normative comunitarie ed al controllo ed all'esecuzione forzata dell'esatto adempimento di tali obblighi, all'effettuazione dei rimborsi, alla destinazione di quote d'imposta.

In virtù della suddetta disposizione, pertanto, i verificatori, sono pienamente legittimati, fra l'altro, a consultare, raccogliere, elaborare ed utilizzare ai fini dell'attività di verifica la documentazione dell'esercente una professione sanitaria riguardante i rapporti intrattenuti con la clientela, anche qualora dalla stessa si rilevino le condizioni di salute degli assistiti, senza che il soggetto controllato possa opporre la natura "sensibile" dei dati ivi contenuti, ferma restando, si intende, ogni forma di responsabilità in caso di uso delle notizie acquisite per finalità diverse da quelle strettamente necessarie per le finalità istituzionali.

Problematiche particolari possono presentarsi nelle situazioni in cui il soggetto ispezionato debba fornire riscontro a specifiche istanze degli organi stessi, come nel caso di ricezione di inviti, richieste e questionari inoltrate dall'Amministrazione ai sensi degli artt. 51 e 32 DD.P.R. n. 633/72 e n. 600/73.

In queste circostanze, infatti, può accadere che, ad esempio, il medico debba inviare documentazione o comunque comunicare dati dai quali sia possibile rilevare, oltre a situazioni rilevanti per la ricostruzione della sua posizione fiscale, notizie attinenti alle condizioni sanitarie degli assistiti e, di conseguenza, lo stesso non potrà non tenere in debito conto la circostanza che, pur in presenza di un chiaro obbligo giuridico di rispondere (la cui violazione è sanzionata in via amministrativa), sussiste comunque la necessità di richiedere il consenso dell'assistito, non superabile, come invece avviene per tutti gli altri soggetti privati e per tutte le altre tipologie di dati personali, per l'esistenza, appunto, di un obbligo di legge.

La specifica problematica è già stata, a suo tempo, affrontata dal Garante per la protezione dei dati personali che, con provvedimento del 31 dicembre 1998, nel rispondere ad un quesito relativo alla necessità o meno, per il medico chirurgo, di acquisire il consenso scritto del paziente per comunicare all'Amministrazione finanziaria le prestazioni mediche eseguite nei suoi confronti, ha fornito una risposta positiva.

L'individuazione delle rilevanti finalità di interesse pubblico, operata per il trattamento di dati "sensibili" ad opera di soggetti pubblici, vale anche per quelli "giudiziari"; anche per questi, pertanto, nessuna opposizione potrà essere validamente opposta sulla base della normativa in tema di *privacy*, in sede di verifica, laddove si voglia esaminare la documentazione dell'esercente una professione forense dalla quale sia consentito rilevare notizie attinenti alle vicende giudiziarie dei clienti, anche in tal caso con tutte le precisazioni che si sono in precedenza operate circa la finalizzazione esclusiva di tale trattamento per gli obiettivi istituzionali del controllo e ferma restando l'osservanza degli adempimenti, illustrati nel paragrafo 1.c. del Capitolo 3 della precedente Parte II in caso di opposizione di segreto professionale.

Per altro verso e diversamente da quanto si è accennato a proposito dei medici, l'esercente una professione forense non potrà legittimamente sottrarsi all'obbligo di fornire risposta alle richieste, agli inviti ed ai questionari pervenuti dall'Amministrazione, anche nei casi in cui dalle notizie e dalla documentazione oggetto di comunicazione emergano "dati giudiziari" attinenti a terze persone, in quanto, per questi ultimi dati, il consenso non è dovuto quando

il trattamento (in cui è compresa anche la comunicazione) sia necessario per adempiere ad un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria.

Da quanto precede, risulta comunque evidente che, in via generale, i verificatori devono tenere presenti i vincoli posti dallo speciale sistema di protezione della *privacy* del soggetto controllato e di quelli che, a qualsiasi titolo, vengono coinvolti nell'azione di controllo; a prescindere dalle possibili conseguenze di ordine strettamente sanzionatorio occorre rimarcare che chi causa un pregiudizio ad altri per effetto del trattamento di dati personali è tenuto al risarcimento ai sensi dell'art. 2050 c.c., per il quale chiunque cagioni danno ad altri nello svolgimento di un'attività pericolosa, per sua natura o per la natura dei mezzi adoperati, è tenuto al risarcimento se non prova di avere adottato tutte le misure idonee ad evitare il danno stesso.

In merito appare ragionevole sostenere che le regole normative e regolamentari ed i canoni di diligenza e professionalità, la cui osservanza può rappresentare causa di esenzione della responsabilità civile, non sono solo quelle previste specificamente dalla legislazione che si occupa, appunto, di protezione dei dati suddetti, ma anche quelle vevoli per la particolare attività nel cui contesto il trattamento avviene; per l'attività di verifica, i riferimenti normativi non possono che essere individuati negli artt. 32, 33 e 51, 52 dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72, mentre i canoni di diligenza e professionalità alla cui stregua il comportamento dei verificatori potrebbe essere valutato in caso di eventuale produzione di un danno direttamente conseguente al trattamento di dati dagli stessi effettuati, attengono alle concrete modalità di esercizio dei suddetti poteri.

A tale proposito appare opportuno rammentare che la scelta dell'uno dell'altro fra i diversi poteri istruttori contemplati dall'ordinamento tributario è rimessa alla discrezionalità "tecnica" dell'organo di controllo, non essendo questo obbligato ad esercitarli secondo un ordine prestabilito, né ad adottarli con la medesima intensità o con le stesse modalità nei confronti di tutti i contribuenti; è chiaro però che, analogamente a quanto avviene in tutti i settori nei quali si esplica la discrezionalità dell'Amministrazione, la libertà di scelta a questa concessa non è assoluta e non può risolversi in un mero arbitrio, dovendo invece esercitarsi in base ad alcuni vincoli di carattere generale.

Conseguentemente, in questo contesto, devono essere tenuti in considerazione anche i vincoli conseguenti alla legislazione in tema di tutela della riservatezza, sia sotto il profilo dell'osservanza delle regole da questa specificamente dettate, sia sul piano dell'adozione di adeguate cautele volte a garantire l'effettivo rispetto – per quanto possibile e compatibile con l'"invasività" tipica dei poteri ispettivi in materia fiscale – delle posizioni giuridiche dalla stessa tutelate; in particolare, l'opportunità di valutare se sia o meno necessario adottare tali specifiche cautele, si presenta non tanto in quei casi in cui i dati personali acquisiti nel corso della verifica siano destinati ad essere oggetto di cognizione solo da parte dei verificatori stessi o dei funzionari incaricati di gestire gli ulteriori adempimenti procedurali successivi al controllo, quanto, piuttosto, allorché si tratti di assumere iniziative istruttorie che si concretizzino nella comunicazione dei dati, a qualsiasi titolo, al di fuori della cerchia dei funzionari interessati.

Al fine di meglio comprendere quanto dianzi accennato, può essere utile fare l'esempio di una verifica nei confronti di uno psicologo, nella quale si decida di effettuare controlli incrociati presso i clienti, inviando appositi questionari, determinando il rischio che un familiare di uno di questi, prendendo visione del questionario e acquisendo in tal modo cognizione dei problemi psicologici del congiunto, fino a quel momento ignorati, decida di mettere in discussione i suoi rapporti affettivi con lo stesso; se, nel caso in esame, il soggetto interpellato avrebbe potuto essere facilmente convocato presso l'ufficio dei verificatori, come consentito dalla normativa fiscale, evitando in tal modo che terze persone potessero avere conoscenza delle sue condizioni, ma, al contempo, soddisfacendo comunque le necessità istruttorie, il comportamento dei verificatori potrebbe essere valutato come non sufficientemente ispirato ad una adeguata tutela della riservatezza del soggetto.

È chiaro che, in circostanze del genere, eventuali doglianze di quest'ultimo devono, in concreto, essere motivate dalla sussistenza di un danno effettivo, dalla imputabilità di questo al comportamento dei verificatori e, quanto meno, a colpa di questi ultimi, ovvero, più correttamente, dalla mancata diligenza che è richiesta dalla natura propria del trattamento di dati personali.

Conseguentemente se, in concreto, nessun danno risulta prodotto, ovvero se questo sia la risultanza di atti o iniziative adottate da terzi che non presentano alcun nesso di necessaria consequenzialità con le scelte istruttorie adottate nel corso della verifica, oppure, ancora, se le finalità del controllo e le connesse esigenze di completezza ed esaustività dello stesso non avrebbero potuto, né giuridicamente, né materialmente, essere perseguite con diverse modalità da quelle effettivamente poste in essere, oppure avrebbero potuto essere perseguite diversamente solo a prezzo di aggravii esorbitanti, difficilmente la responsabilità dei verificatori appare sostenibile.

4. Il diritto di accesso agli atti delle verifiche e dei controlli.

a. Profili normativi di carattere generale.

La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi è contenuta nella Legge 7 agosto 1990, n. 241, come modificata dalla L. n. 15/2005, considerata la normativa generale in tema di procedimento amministrativo; in particolare, l'art. 22, comma 1, della citata legge, riconosce il diritto di accedere ai documenti amministrativi a chiunque vi abbia interesse per la tutela di situazioni giuridicamente rilevanti.

Anche il soggetto passivo dell'azione ispettiva in materia fiscale può, in via generale, avere un diretto interesse a conoscere tutti gli atti posti in essere dall'Amministrazione, antecedentemente, durante ed in seguito all'attività di verifica fiscale, che siano, ovviamente, diversi da quelle che, per legge, gli devono essere ritualmente notificati o consegnati (autorizzazioni, copie di processi verbali, ecc.).

La menzionata L. n. 241/90 non contiene una elencazione dei documenti amministrativi accessibili, indicandoli genericamente in ogni rappresentazione di atti formati dalla Pubblica Amministrazione, ovvero negli atti che, seppur formati da soggetti terzi, siano comunque detenuti o utilizzati dall'Amministrazione nello svolgimento dell'attività amministrativa; rientrano in questa nozione non solo i provvedimenti amministrativi, ma tutti gli atti, anche interni, che vengono utilizzati nell'agire amministrativo.

L'art. 24, integralmente riscritto dalla L. n. 15/2005 rispetto al testo originario, elenca, al comma 1, quattro casi di esclusione oggettiva del diritto di accesso: documenti coperti dalle varie forme di segreto (segreto di Stato, ipotesi di segreto o di divieto di divulgazione previste per legge); *procedimenti tributari*; attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione; procedimenti selettivi, relativamente a documenti amministrativi contenenti informazioni di carattere psicoattitudinale relativi a terzi.

È poi prevista, al comma 3, una clausola generale di inammissibilità di istanze di accesso, qualora preordinate ad un controllo generalizzato dell'operato delle pubbliche amministrazioni.

Ai sensi del comma 2 del nuovo art. 24, le singole pubbliche amministrazioni individuano le categorie di documenti da esse formati o comunque rientranti nella loro disponibilità sottratte all'accesso ai sensi del comma 1; il comma 6 prevede altresì che il Governo, con proprio regolamento, possa ampliare le ipotesi di esclusione del diritto di accesso, in presenza di esigenze di tutela della sicurezza e difesa nazionale, continuità e correttezza delle relazioni internazionali, formazione ed attuazione della politica monetaria, ordine pubblico, prevenzione e repressione della criminalità, tutela della riservatezza e della privacy.

Le concrete modalità d'esercizio del diritto d'accesso e gli specifici casi di esclusione, sono disciplinate dal D.P.R. 27 giugno 1992, n. 352, emanato nella vigenza della originaria versione della stessa L. n. 241/90; ulteriori e più specifiche ipotesi di esclusione sono individuate, con particolare riferimento agli atti e documenti formati o comunque rientranti nelle attribuzioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze e degli organi periferici da esso dipendenti, ivi compresa la Guardia di Finanza, nel D.M. 29 ottobre 1996, n. 603, anch'esso emanato nella vigenza della originaria versione della L. n. 241/90.

b. L'esercizio del diritto d'accesso nei procedimenti tributari.

Prima delle modifiche apportate dalla citata L. n. 15/2005, l'ultima parte del comma 6 dell'art. 24 della L. n. 241/90, stabiliva che "non è comunque ammesso l'accesso agli atti preparatori nel corso delle formazione del provvedimento di cui all'art. 13, salvo diverse disposizioni di legge"; il menzionato art. 13, mentre al comma 1 parla di "atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione", al secondo usa l'espressione "procedimenti tributari".

Confrontando la terminologia utilizzata dai menzionati articoli, appariva difficile chiarire con certezza, quanto meno in base al testuale dato normativo, se il diritto di accesso fosse o meno escluso per gli atti preparatori dei "provvedimenti tributari" – quali sono, come più volte si è detto, quelli relativi ai controlli fiscali – atteso che con quest'ultima espressione s'intende qualcosa di diverso dai "procedimenti tributari".

Tale situazione di incertezza terminologica aveva dato luogo ad alcuni contrasti giurisprudenziali riferiti alla specifica tematica, dai quali si poteva comunque trarre, con un certo margine di sicurezza, l'indicazione per cui il diritto di accesso era da ritenersi escluso per gli atti preparatori del procedimento tributario e quindi anche con riferimento agli atti delle verifiche fiscali, fino al definitivo termine del procedimento stesso, con l'eventuale emanazione dell'avviso di accertamento o di altro atto conclusivo del medesimo; una volta concluso il procedimento, la giurisprudenza non aveva difficoltà ad ammettere l'accesso anche agli atti della precedente attività di verifica fiscale, soprattutto se l'esame dei relativi documenti potesse essere utile per chiarire la posizione del contribuente in sede contenziosa.

Ammesso quindi che agli atti della verifica si potesse accedere solo allorché fosse concluso il relativo procedimento di accertamento, si poneva il problema di individuare l'Organo cui il contribuente interessato doveva inviare la relativa istanza, soprattutto in quei casi in cui l'Organo che aveva effettuato il controllo fosse diverso da quello titolare dell'azione accertativa, come ad esempio, appunto, la Guardia di Finanza.

La questione veniva risolta sulla base delle direttive in tema di attuazione del diritto di accesso contenute nelle circolari ministeriali n. 90/S/1280 dell'11 aprile 1996 e n. 213/S/UCOPO del 28 luglio 1997, nel cui contesto, richiamando quanto previsto dagli artt. 25, comma 2, della L. n. 241/90 e 2, comma 2, del D.P.R. n. 352/92, viene sottolineato il principio per cui soltanto l'Amministrazione attiva può essere considerata quale "soggetto passivo" del diritto in rassegna, con la conseguenza che la relativa istanza deve essere rivolta nei suoi confronti e non di altre Amministrazioni che pure intervengono nel procedimento in relazione a vicende o fasi procedurali interne, interorganiche o intersoggettive; in altri termini, l'Amministrazione destinataria della richiesta d'accesso è solo quella che ha formato o formerà l'atto conclusivo ovvero, in alternativa, quella che lo detiene o è destinata a detenerlo stabilmente.

Sulla base di tali indicazioni, si affermava che, una volta concluso il procedimento di accertamento originato a seguito di una verifica svolta dalla Guardia di Finanza, il destinatario dell'istanza finalizzata ad accedere agli atti della verifica stessa doveva individuarsi non nell'unità del Corpo che aveva condotto le operazioni ispettive, bensì nell'articolazione dell'amministrazione finanziaria "civile" che aveva emanato l'avviso di accertamento o altro provvedimento conclusivo.

La questione, a seguito delle modifiche apportate dalle L. n. 15/2005, ha ora assunto termini completamente diversi, in quanto, nella nuova versione dell'art. 24 è stato del tutto espunto il comma 6, che aveva alimentato il dibattito dianzi accennato e si è chiaramente affermato che il diritto di accesso è escluso "nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

Se, quindi, il diritto di accesso è escluso per i tutti i procedimenti tributari in senso lato, resta da chiedersi quali siano le "particolari norme" che regolano detti procedimenti nelle quali sia individuabile un intervento del contribuente assimilabile al diritto stesso; sul piano sistematico ed in base al vigente assetto legislativo, tali norme non possono che essere individuate nelle disposizioni dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72 che prevedono varie forme di comunicazione, partecipazione e notifica al contribuente degli atti formati o in via di formazione nell'ambito dei diversi procedimenti tributari, nonché, più in genere, in quelle della L. n. 212/2000 in tema di cooperazione fisco – contribuente, diritti di informazione di quest'ultimo, verifiche fiscali (relativamente alle quali è previsto l'obbligo dei verificatori di esplicitare le ragioni e l'oggetto della verifica), partecipazione del contribuente stesso al procedimento tributario.

Alla luce di tutto quanto in precedenza esposto, nel caso in cui un reparto del Corpo dovesse essere destinatario di una richiesta di accesso da chiunque inoltrata, in relazione a verifiche o controlli dallo stesso poste in essere, in corso o concluse, la procedura da seguire, mutuando quella adottata nella vigenza della originaria versione della normativa in esame, può essere indicata come segue:

- inoltro, con formale trattazione, della richiesta, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate cui gli atti della verifica sono stati o saranno inoltrati per competenza territoriale;
- inoltro al soggetto istante di una comunicazione:
 - con cui lo stesso viene reso edotto che la sua richiesta è stata inoltrata, ai sensi degli artt. 25, comma 2, della L. n. 241/90 e 2, comma 2, del D.P.R. n. 352/92 e sulla base delle indicazioni contenute nelle circolari ministeriali n. 90/S/1280 dell'11 aprile 1996 e n. 213/S/UCOPO del 28 luglio 1997, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di cui al precedente alinea;
 - nella quale si fa presente, per opportuna e preliminare informazione del soggetto stesso, che, ai sensi dell'art. 24 della L. n. 241/90, come modificato dalla L. n. 15/2005, il diritto di accesso è escluso nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano.

5. Regole di condotta dei militari durante le verifiche ed i controlli.

a. Principi e canoni di carattere generale.

I militari della Guardia di Finanza, in genere e, quindi, anche quelli addetti all'attività ispettiva fiscale, sono soggetti:

- ai generali obblighi di legalità, buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, previsti a fattor comune per tutti i funzionari pubblici e che si fanno comunemente discendere dai contenuti dell'art. 97 della Costituzione, a corollario dei quali l'evoluzione della legislazione ha specificato gli ulteriori canoni generali della economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza;
- all'obbligo generale previsto dall'art. 54 della Costituzione stessa per tutti coloro cui sono affidate pubbliche funzioni, di adempiere a queste con disciplina ed onore;
- ai precetti penali rivolti in generale ai pubblici ufficiali ed in particolare agli ufficiali ed agenti di polizia giudiziaria e polizia tributaria, alle ulteriori norme del codice penale militare ed alle "esclusive" previsioni di leggi speciali (ad esempio, la previsione della fattispecie di "collusione in contrabbando" di cui alla Legge 9 dicembre 1941, n. 1383);

- ai doveri ed alle connesse responsabilità discendenti dalle leggi in tema di rapporto di pubblico impiego e dal Regolamento di Disciplina Militare, fra cui possono essere in questa sede ricordati, fra gli altri, gli obblighi di:
 - *legalità*, che consiste nell'obbligo di osservare puntualmente, nell'esercizio delle proprie funzioni, la Costituzione, le leggi ed ogni altra norma giuridica;
 - *fedeltà*, che consiste nel dovere di assicurare, nell'assolvimento delle proprie funzioni, esclusivamente l'interesse pubblico;
 - *diligenza*, che consiste nell'obbligo di adempiere con puntualità, cura, impegno e ordine le mansioni affidate, anche al fine di conseguire il massimo rendimento nell'esercizio delle proprie funzioni;
 - *rettezza*, che consiste nell'obbligo di operare, sia nelle relazioni d'ufficio che in quelle a questo estranee, in conformità al diritto, all'etica, alla morale e al buon costume;
 - *subordinazione*, che consiste nell'obbligo di rispetto ed obbedienza nei confronti dei Superiori Gerarchici.

b. Il codice deontologico per i militari della Guardia di Finanza.

Anche sulla base di questi canoni generali ricordati nel precedente sottoparagrafo e sostanzialmente anticipando, quanto meno in parte, l'art. 15 dello Statuto dei diritti del contribuente – il quale dispone che il Ministro delle finanze, sentiti i Direttori Generali dello stesso Ministero ed il Comandante Generale del Corpo, provveda all'emanazione di un codice di comportamento volto a disciplinare le attività del personale addetto alle verifiche tributarie – con determinazione in data 21 novembre 1995 del Comandante Generale *pro tempore* della Guardia di Finanza, è stato a suo tempo approvato il “Codice deontologico per i militari della Guardia di Finanza” che, seppure riferito alla generalità degli appartenenti al Corpo, contiene disposizioni di indubbia rilevanza che devono ispirare anche l'azione del personale che svolge attività di verifica e controllo, in ragione della constatazione che proprio detto personale:

- svolge un particolare servizio connotato da frequenti e duraturi contatti con i privati cittadini, assolvendo di fatto una importante funzione di veicolo esterno dell'immagine del Corpo;
- esercita mansioni di estrema delicatezza, che, da un lato, incidono in maniera significativa sugli interessi privati ed economici dei cittadini, oltre che su diritti individuali degli stessi tutelati costituzionalmente e, dall'altro, sono espressione di precetti costituzionali, quanto meno di pari rango, alla base del generale dovere di tutti i consociati di concorrere alle spese pubbliche in ragione delle rispettive capacità di contribuzione e che, in quanto tali, non permettono margini di discrezionalità, se non di carattere strettamente “tecnico”;
- nell'ambito dell'esercizio di dette mansioni, può verosimilmente trovarsi in situazioni di tendenziale contrapposizione con i privati, che vanno affrontate in ogni caso con compostezza, equilibrio, concretezza e adeguata decisione.

In questo generale contesto, risulta di assoluta importanza che il predetto personale abbia chiara e convinta consapevolezza dei precetti contenuti nel menzionato Codice deontologico, con particolare riferimento a quelli in tema di disposizioni generali e principi di condotta, di cui agli artt. da 1 a 6, tutela dell'immagine e del prestigio dell'Istituzione, di cui all'art. 7, 8 e 9, doni e altre utilità, svolgimento di altre attività e trasparenza, di cui agli artt. da 10 a 14.

c. Direttive di condotta nel corso delle operazioni ispettive.

Oltre al complesso dei principi generali e delle specifiche disposizioni dianzi richiamate, è evidente che la condotta dei verificatori deve essere adeguata, al di là del doveroso rispetto procedurale di singole prescrizioni, allo “spirito” dello Statuto dei diritti del contribuente di

cui alla più volte citata L. n. 212/2000 ed alla sua finalità di fondo di ispirare i rapporti fra contribuenti e Amministrazione finanziaria, a reciproci rapporti di collaborazione e buona fede, ferma restando, d'altra parte, la necessità di improntare la propria azione al completo, puntuale ed effettivo esercizio delle proprie funzioni ispettive.

Al fine di fornire indicazioni che possano risultare d'ausilio per una opportuna azione di contemperamento fra queste esigenze, può essere utile individuare le direttive di condotta dei verificatori nel corso delle attività ispettive, sulla base di quelli che sono, da un lato, i diritti e, dall'altro, i doveri del contribuente a queste sottoposto.

Fra i primi, pertanto, si richiamano quelli di:

- accertare sempre e comunque l'identità dei verificatori;
- disporre di copia del foglio di servizio rilasciato dal Comando operante, nonché delle eventuali autorizzazioni che riguardano l'attività;
- conoscere i motivi del controllo, nei termini chiaramente indicati al Capitolo 2 della presente Parte III, compatibili con le esigenze di riservatezza e l'eventuale ricorrenza del segreto d'ufficio o sulle indagini penali;
- essere soggetto all'attività ispettiva durante il normale orario di lavoro e nel termine complessivo di permanenza massima dei verificatori presso la sua sede di trenta giorni, prorogabili per altri trenta solo in caso di particolare complessità delle indagini;
- esigere che il comportamento dei verificatori arrechi la minore turbativa possibile allo svolgimento della propria attività.

Al riguardo occorre osservare che la casistica delle situazioni riscontrabili in concreto durante l'attività di servizio è talmente ampia e variegata da non consentire di fissare, sul punto, procedure operative puntuali ed esaustive, che rischierebbero d'irrigidire la capacità del personale di adattare la propria condotta alle condizioni oggettive e soggettive peculiari di ciascun intervento; tuttavia, è possibile tracciare alcuni principi guida che i verificatori terranno presenti come orientamento di fondo, con l'obiettivo di assicurare:

- la massima riservatezza e discrezione dell'ispezione.

La presenza dei verificatori nelle sedi aziendali deve essere non traumatica né appariscente, in modo da non attirare l'attenzione dell'ambiente esterno, almeno non oltre a quanto strettamente ed inevitabilmente conseguente all'ispezione; anche per quanto precede e come già posto in risalto, i militari impiegati nei servizi di verifica vestiranno normalmente l'abito civile, come stabilito dai regolamenti in vigore, a meno che, in casi eccezionali, le condizioni particolari di tempo e di luogo inducano a ritenere che la presentazione di personale che sia, almeno in parte, in uniforme, risulti opportuna per agevolare il riconoscimento della qualifica degli operanti nonché come tutela preventiva della loro sicurezza;

- le migliori condizioni per lo sviluppo del dialogo con il contribuente, ancorché con esclusivo riferimento a tutto quanto di diretto interesse per lo svolgimento dell'ispezione.

I verificatori non devono assumere un atteggiamento di "chiusura" nei riguardi del contribuente, così come, d'altra parte, non devono in alcun modo ricercare un rapporto confidenziale con lo stesso; i verificatori devono, semplicemente, essere disponibili ad ogni genere di dialogo e confronto con il contribuente che riguardi:

- .. gli aspetti attinenti all'organizzazione e all'esecuzione materiale delle operazioni ispettive, ai fini, ad esempio, dell'individuazione dei locali da usare per le operazioni stesse e della loro sistemazione e fruizione, delle modalità di relazione fra i verificatori stessi e il personale addetto a funzioni amministrative (per non intralciarne oltremodo il lavoro), degli orari giornalieri di inizio e di chiusura delle operazioni di controllo ed altri aspetti simili;

- .. le esigenze del contribuente di avere accesso, per esigenze di funzionalità della propria attività, a documenti acquisiti agli atti dell'ispezione e cautelati;
- .. gli aspetti strettamente "tecnici" dell'attività ispettiva, sia in relazione ad esigenze conoscitive dei verificatori, sia in esito ad eventuali osservazioni, chiarimenti e deduzioni che il contribuente, o chi lo assiste, intendesse spontaneamente formulare;
- il rapido svolgimento delle operazioni ispettive, compatibilmente con le esigenze e le finalità dell'attività.

Come più volte si è ricordato, il "tempo" è un fattore prezioso nell'ambito dell'attività di verifica, anche dal punto di vista della salvaguardia degli interessi del contribuente, per cui rientra fra i generali doveri del Direttore della Verifica e di tutti i Superiori di questo fino al Comandante di reparto, l'adozione di ogni utile accorgimento per assicurare che nel corso delle attività ispettive – e non solo di quelle svolte presso la sede del contribuente – si evitino inutili perdite di tempo e che l'attività lavorativa sia organizzata su basi di razionalità ed efficienza, anche nell'ottica di un adeguato contenimento dei tempi.

È appena il caso di ribadire, peraltro, che questa esigenza non può far venir meno la necessaria completezza ed esaustività dell'azione ispettiva, entrambi da valutare, ovviamente, in relazione agli obiettivi di questa oltre che alle caratteristiche, dimensioni e concrete condizioni di esercizio dell'attività economica ispezionata;

- far verbalizzare tutto ciò che si ritiene necessario e disporre di un tempo ragionevole per rispondere alle richieste dei verificatori;
- ottenere una dettagliata descrizione dei documenti eventualmente prelevati dai verificatori;
- non essere oggetto di alcuna forma di pressione indebita;
- essere informato sull'iter del controllo e sul relativo esito;
- essere informato della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
- comunicare all'Ufficio impositore, al termine della verifica e prima che venga emesso l'accertamento, osservazioni e chiarimenti che devono necessariamente essere presi in considerazione dall'Ufficio stesso, secondo quanto indicato al sottoparagrafo 1.e. del Capitolo 5 della presente Parte III;
- esigere il rispetto del segreto d'ufficio, sancito, in via generale, dal già citato art. 15 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, nonché specificato in campo tributario dagli artt. 66 del D.P.R. n. 633/72 e 68 del D.P.R. n. 600/73.

In particolare, tale ultimo articolo considera violazione del segreto d'ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta, dal personale dell'Amministrazione finanziaria e dalla Guardia di Finanza, nonché dagli altri organismi ivi specificamente indicati; a norma del richiamato art. 66 del D.P.R. n. 633/72, gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria e gli ufficiali e agenti della Guardia di Finanza sono obbligati al segreto per tutto ciò che riguarda i dati e le notizie di cui vengono a conoscenza nell'adempimento dei compiti e nell'esercizio dei poteri previsti dallo stesso decreto;

- nel caso di indagini finanziarie, sulle quali più diffuse indicazioni di dettaglio sono riportate nella Parte V della presente istruzione, esigere che i verificatori assicurino la riservatezza sui dati relativi ai propri rapporti finanziari e ricevere dagli operatori finanziari immediata notizia della intervenuta richiesta dei rapporti;

- leggere e firmare giornalmente i processi verbali e quello finale di constatazione;
- disporre di un esemplare degli stessi processi verbali di verifica e di constatazione.

Fra i doveri del contribuente, si citano quelli di:

- consentire l'accesso dei verificatori ai locali ove viene svolta l'attività, ovviamente ove gli stessi siano in possesso delle autorizzazioni previste dalla legge;
- mettere a disposizione dei verificatori stessi la contabilità ed altra documentazione;
- fornire risposta in maniera chiara e completa alle richieste dei verificatori;
- non ostacolare o intralciare le operazioni di verifica;
- in caso di scritture detenute presso il professionista o il consulente, esibire la prescritta attestazione;
- custodire senza alterazioni la documentazione acquisita al controllo da parte dei verificatori;
- ispirare il proprio comportamento a canoni di collaborazione con i verificatori stessi.