Cendon / Book
DIRITTO TRIBUTARIO
Professional

I POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEI CONFRONTI DEI PROFESSIONISTI

Simona Caruso

Key editore

L'autore

Simona Caruso esercita la professione di avvocato a Parma con particolare riferimento al diritto tributario, diritto bancario, diritto societario e fallimentare, affiancando alle competenze civilistiche quelle penalistiche.
Si è laureata con lode all'Università degli Studi di Parma, ed ha successivamente conseguito il diploma di master in diritto tributario "A. Berliri" presso l'Alma Mater Studiorum di Bologna.
È socia della Camera degli Avvocati Tributaristi della Provincia di Bologna e del Centro Studi di Diritto Concorsuale di Bologna.
Ha frequentato diversi corsi di perfezionamento in economia e diritto.
È autrice di pubblicazioni, saggi e contributi su riviste specialistiche e periodici online.

L'Opera

L'opera illustra in generale i poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, concentrando poi l'attenzione sugli accessi presso gli studi professionali e le indagini bancarie, fornendo anche suggerimenti pratici per evitare alcune contestazioni.

INDICE

Capitolo Primo

I POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. Profili generali
2. L'art. 52 d.p.r. 633/1972
3. Accessi, ispezioni e verifiche
4. Il regime delle autorizzazioni
5. La tutela del contribuente
6. La mancata collaborazione del contribuente
7. Il rapporto funzionale fra attività ispettiva e procedimento di accertamento.

Capitolo Secondo

L'ATTIVITÀ DI INDAGINE PRESSO GLI STUDI PROFESSIONALI

1. Le peculiarità degli accertamenti a carico dei professionisti
2. La fase preliminare all'accesso
3. Modalità dell'attività istruttoria
4. Il controllo del volume d'affari
5. Il controllo delle spese
6. Il controllo della documentazione extra-contabile
7. Le presunzioni nella ricostruzione del reddito da lavoro autonomo
8. L'opposizione del segreto professionale
9. Conseguenze dell'opposizione del segreto professionale

Capitolo Terzo

LA FASE CONCLUSIVA DELLE INDAGINI

1. Il processo verbale di constatazione
2. Il termine dilatorio dei 60 giorni
3. L'adesione al pvc
4. Le modalità di adesione al pvc

Capitolo Quarto

LE INDAGINI FINANZIARIE

1. L'ambito delle indagini

2. In particolare: le operazioni extra-conto

3. L'accesso e l'ispezione sui conti correnti

4. La Corte Costituzionale limita le presunzioni a carico dei lavoratori autonomi

5. L'iter delle indagini finanziarie

6. Il problema del contraddittorio

7. La difesa del contribuente: la prova contraria

8. Il problema dei conti cointestati

9. L'estensione della verifica bancaria ai conti di terzi

Bibliografia

Capitolo Primo

I POTERI ISTRUTTORI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

■ *L'attività conoscitiva e istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria è diretta a controllare l'esatto adempimento da parte dei contribuenti degli obblighi cui sono soggetti. Può sfociare nella determinazione di una maggiore imposta e/o nella irrogazione di sanzioni.*

APPLICAZIONI – Per richiedere dati, notizie e documenti a banche, poste, intermediari finanziari e simili è richiesta l'autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate o del Comandante regionale per la Guardia di Finanza.

ASPETTI PROCESSUALI – L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è necessaria quando si tratta di accedere in locali adibiti, in tutto o in parte ad abitazione ed, in genere, in locali diversi da quelli destinati ad attività commerciali, agricole e professionali.

ULTIME – Secondo la sentenza Cass. n. 11183/2014 in tema di ispezioni fiscali, l'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente prevede una durata di giorni trenta, prorogabili per altri trenta in casi di maggiore complessità; la norma si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi.

GIURISPRUDENZA

- Cass. pen., sez. III, 8 aprile 2014, n. 27676 - L'autorizzazione di cui all'art. 52, comma 2, del d.p.r. n. 633/1972 del Procuratore della Repubblica per l'accesso di impiegati dell'amministrazione finanziaria in locali diversi dall'art. 52, comma 1, al fine di reperire libri e altro documenti relativi a violazioni delle norme tributarie, opera soltanto sul piano amministrativo e non si risolve quindi in un provvedimento con cui venga disposta o autorizzata una misura cautelare o probatoria ai fini penali, sicché nei confronti della medesima non è esperibile la richiesta di riesame.

- Cass. civ., sez. VI, 17 dicembre 2013, n. 28188 - L'autorizzazione della Procura della Repubblica all'accesso domiciliare è condizionata all'esistenza di gravi indizi di violazioni tributarie. L'ispezione della Guardia di Finanza è illegittima e non può essere usata ai fini dell'accertamento fiscale se il decreto di autorizzazione della procura non motiva adeguatamente sui gravi indizi di evasione.

- Cass. civ., sez. VI, 16 dicembre 2013, n. 28068 - È legittimo l'accertamento fondato su elementi raccolti dalla Guardia di Finanza durante un'ispezione non autorizzata in locali della società attigui ma presso un civico indipendente dalla abitazione.

SOMMARIO

1. Profili generali
2. L'art. 52 d.p.r. 633/1972
3. Accessi, ispezioni e verifiche
4. Il regime delle autorizzazioni
5. La tutela del contribuente
6. La mancata collaborazione del contribuente
7. Il rapporto funzionale fra attività ispettiva e procedimento di accertamento

1. Profili generali

Legislazione: d.p.r. 600/73 artt. 32, 33 - d.p.r. 633/72, art. 52, n. 7
Bibliografia: Florean, Valente 2013

L'esigenza di tutela dell'interesse fiscale alla conoscenza dei fatti a rilevanza tributaria trova riscontro nei poteri istruttori che la legge attribuisce alla Amministrazione Finanziaria, al fine di controllare la corretta applicazione delle norme tributarie ed il rispetto degli obblighi strumentali.

Tali poteri, necessari in un ordinamento basato sulla autodeterminazione ed autoliquidazione delle imposte, consistono nell'acquisizione di dati, informazioni e notizie, presso i contribuenti o i terzi, relativi ai presupposti d'imposta o al corretto adempimento degli obblighi tributari.

Si può fare una distinzione tra i poteri che danno luogo ad una compressione di diritti del soggetto verificato, quali accessi, ispezioni e verifiche e poteri che generano unicamente obblighi di collaborazione con l'A.F.

Inoltre, l'esercizio di tali poteri può essere effettuato in via diretta, nei confronti del contribuente soggetto passivo dell'obbligazione tributaria o in via mediata, nei confronti di terzi con cui il contribuente soggetto a controllo abbia relazioni economico-professionali.

> "I poteri istruttori dell'A.F. si sostanziano nell'esercizio delle seguenti attività:
> -invitare il contribuente a trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento; inviare questionari relativi a dati di carattere specifico; invitare il contribuente a comparire di persona,
> -effettuare accessi, ispezioni, verifiche;
> -richiedere dati e documenti a soggetti terzi"
> (Florean, Valente 2013).

L'attività di controllo è finalizzata alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale successiva azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta; per questo:

> "All'Agenzia delle Entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenze di altre agenzie. Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno competenza accertativa sulle seguenti imposte: imposte dirette (imposta sul reddito delle persone fisiche, le correlate addizionali regionale e comunale, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive), iva, imposta di registro, successione e donazione, ipotecarie e catastali, bollo ed imposta sugli intrattenimenti"
> (Florean, Valente 2013).

Più in particolare, le attribuzioni e i poteri degli uffici dell'Agenzia delle Entrate sono previsti dal d.p.r. n.

633/1972 e dal d.p.r. n. 600/1973, i quali disciplinano gli obblighi ed i controlli in materia di imposta sul valore aggiunto e di Imposte sui redditi.

L'articolo 35, comma 24, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 ha introdotto l'articolo 53 *bis* nel d.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986 (testo unico dell'Imposta di registro) che estende le attribuzioni ed i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del d.p.r. n. 600/1973 anche all'imposta di registro, nonché all'imposta ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al d.lgs. del 31 ottobre 1990, n. 347.

Gli aspetti procedurali dell'attività di controllo ai fini dell'imposta del valore aggiunto e delle imposte dirette sono disciplinate dal combinato disposto degli articoli 33 del d.p.r. n. 600 e 52 del d.p.r. n. 633/1972.

In particolare, l'articolo 33 del d.p.r. n. 600/1973 prevede i controlli ai fini delle imposte dirette facendo espresso rinvio all'articolo 52 del d.p.r. n. 633/1972 che regolamenta gli aspetti procedurali per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

2. L'art. 52 d.p.r. 633/1972

Legislazione: d.p.r. n. 633/1972, art. 52
Bibliografia: Florean, Valente 2013

Come chiarito, l'attività investigativa può svolgersi in modo più o meno invasivo nei confronti del contribuente.

Qualora le informazioni vengano raccolte proprio presso quest'ultimo, le regole che l'Amministrazione Finanziaria deve seguire sono dettate dall'art. 52 del d.p.r. 633/1972 che disciplina le modalità e i tempi.

In primo luogo la norma delimita l'ambito "spaziale" nel quale possono eseguirsi le indagini:

> "Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni"
> (d.p.r. n. 633/1972, art. 52).

A fronte di tale penetrante attività sono necessarie apposite autorizzazioni:

> "Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.
>
> L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.
>
> È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale"
> (d.p.r. n. 633/1972, art. 52).

La norma delinea altresì l'oggetto della ricerca:

> "L'ispezione documentale si estende 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.
>
> I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione"
> (d.p.r. n. 633/1972, art. 52).

Sui militari della Guardia di Finanza o sui funzionari dell'Agenzia delle Entrate che eseguono l'accesso gravano precisi oneri e specifiche limitazioni:

"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 ha diritto di averne copia.

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.

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.

In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire 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 quinto comma"

(d.p.r. n. 633/1972, art. 52).

3. Accessi, ispezioni e verifiche

Legislazione: d.p.r. 633/1972, art. 52 - l. n. 241/1990, art. 3, co. 1
Bibliografia: Gaetan 2011

Le attività investigative vengono espletate dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate o dai militari della Guardia di Finanza.

Per ciò che riguarda, nello specifico, l'attività conoscitiva presso il contribuente si distinguono alcune metodologie: l'accesso che è un intervento specifico e non protratto nel tempo, finalizzato all'acquisizione di materiale istruttorio, compiuto a seguito delle ricerche preliminari svolte presso l'ufficio, che consente di procedere, nei luoghi ove il contribuente svolge la propria attività, ad ispezioni documentali, ricerche di atti e documenti, verifiche e ogni altra indagine utile ai fini dell'accertamento; la verifica, che si sostanzia nel controllo dell'apparato fisico di uomini e mezzi e può consistere in un'attività di controllo sia formale (tenuta della contabilità ai fini fiscali) che sostanziale.

La Guardia di Finanza ha precisato che:

"La verifica è denominata "generale" quando la gestione o l'attività del periodo temporale preso in esame viene controllata con riguardo a tutti i settori impositivi.

La verifica si intende "parziale" quando l'indagine ispettiva è limitata al riscontro di singoli atti di gestione aziendale o ha per oggetto singoli tributi.

Sono "controlli" quei determinati interventi volti al riscontro di una parte della gestione amministrativa, di singoli atti o di particolari adempimenti extratributari o fiscali (ad es.: ricevuta fiscale, scontrino fiscale, ecc.)"

(Circolare Guardia di Finanza 29 dicembre 2008, n. 1).

Diverse sono le metodologie che l'Amministrazione Finanziaria utilizza per individuare il contribuente da sottoporre a controllo; in particolare, si distinguono:

"verifiche d'iniziativa, effettuate nei confronti di soggetti individuati in base a criteri di pericolosità fiscale o in seguito ad indagini specifiche; verifiche a campagna, estese, in un determinato periodo e con carattere di sistematicità, a più soggetti di uno stesso settore economico; verifiche a sorteggio, effettuate nei confronti di soggetti scelti secondo i criteri stabiliti annualmente con apposito d.m., emanato in attuazione dell'art. 7 della legge 24 dicembre 1980, n. 146; verifiche compiute sulla base di criteri selettivi, fissati annualmente con d.m."

(Circolare Guardia di Finanza 29 dicembre 2008, n. 1).

Proprio sul tema dell'attività investigativa presso il contribuente, la Guardia di Finanza ha pubblicato la circolare 29 dicembre 2008 n. 1, che detta interessanti istruzioni per i verificatori nel dichiarato intento di coniugare, fin dove possibile, le esigenze dell'Amministrazione Finanziaria ed i diritti del contribuente, in modo coerente con lo Statuto dei diritti del contribuente.

La circolare considera la verifica:

"un «sub procedimento», da inquadrarsi nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento, finalizzato al perseguimento degli interessi tutelati dalla legge attraverso sequenze connotate da una significativa procedimentalizzazione. Infatti, la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata di determinati atti destinati, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile, per questi ultimi, un efficace esercizio del diritto di difesa"

(Circolare Guardia di Finanza 29 dicembre 2008, n. 1).

Ciò significa che, anche per gli atti d'indagine devono essere soddisfatte particolari esigenze di garanzia, che si traducono, ad esempio, nell'obbligo (*ex* art. 7 dello Statuto del contribuente), per il soggetto procedente, di motivare i propri "atti" riportando l'iter logico-giuridico seguito nella verifica, rendendolo intelligibile al destinatario del controllo ed all'Ufficio che dovrà eventualmente emettere l'atto di accertamento.

4. Il regime delle autorizzazioni

Legislazione: Cost. artt. 14, 41, 53 - d.p.r. n. 633/72, art. 52
Bibliografia: Florean, Valente 2013

L'attività istruttoria, soprattutto quando è svolta presso il contribuente, risulta particolarmente invasiva. L'art. 52, proprio al fine di contemperare le esigenze di tutela dei diritti del contribuente riconosciuti dalla Costituzione (diritto all'inviolabilità del domicilio *ex* art. 14 della Costituzione, libertà di iniziativa economica *ex* art. 41 della Costituzione) e dalla legge (ad esempio il segreto professionale) con l'interesse erariale (*ex* art. 53 della Costituzione) alla repressione delle violazioni tributarie, ha disciplinato la facoltà di accesso ed il relativo esercizio graduando la tutela del contribuente in ragione della natura del luogo in cui avviene l'ingresso coattivo del personale ispettivo.

In particolare:

"Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale"

(d.p.r. n. 633/72, art. 52).

L'art. 52 del d.p.r. n. 633/1972 sancisce che è sempre possibile "disporre l'accesso nei locali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni".

In linea generale, quindi, l'accesso può essere iniziato presso qualunque luogo in cui l'Amministrazione finanziaria ritiene di poter individuare elementi utili al controllo da svolgere, indipendentemente che si tratti o meno di luoghi riferibili al contribuente ispezionato.

Al vocabolo "locale" è attribuito così un significato ampio, che ricomprende qualsiasi luogo a disposizione, anche temporanea, di una persona senza specificare se il soggetto indagato sia il proprietario o abbia solo la disponibilità dei luoghi ispezionati, dandosi così rilevanza esclusivamente all'utilità ai fini dell'accertamento.

Nella definizione di "locale" rientrano anche i beni mobili, quali autovetture o aerei (tra le altre, Cass. civ. n. 11036/1997).

Per quanto riguarda gli accessi nelle abitazioni, l'art. 52 del d.p.r. n. 633/1972 fa espressamente riferimento al concetto di abitazione intesa come dimora abituale di una persona.

La Guardia di Finanza ha chiarito che:

"per abitazione deve intendersi "il 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"
(Circolare Guardia di Finanza 29 dicembre 2008, n. 1).

La Corte di Cassazione si è pronunciata sul caso di un commercialista, il quale aveva subito una perquisizione da parte della Guardia di Finanza nel proprio studio dove, peraltro, aveva anche la residenza anagrafica. I verificatori non avevano richiesto l'autorizzazione del Procuratore, ritenendo che la residenza anagrafica fosse un mero dato formale. La Suprema Corte ha tuttavia statuito che:

"la circostanza secondo cui nell'immobile ove la perquisizione è stata eseguita il commercialista avesse solo la residenza anagrafica, senza in realtà abitarvi, è meramente affermato dal fisco, senza alcuna prova. Resta il fatto che non è contestato che ivi il commercialista avesse (anche) la residenza e quindi sussiste la violazione del secondo comma dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, rilevata dal giudice tributario"
(Cass. civ., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6908, *Fisconline banca dati*).

Particolari problematiche ha destato il concetto di locale adibito in modo promiscuo ad abitazione e luogo di esercizio della professione.
Sul punto la Cassazione ha precisato che:

"La destinazione di un locale ad uso promiscuo ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi"
(Cass. civ., sez. trib., 16 dicembre 2013, n. 28068, *D&G 2013,* 20 dicembre).

E inoltre:

"Resta ferma la necessità dell'autorizzazione previa, ancorché non motivata dai ripetuti gravi indizi, laddove si sia in presenza di immobili complessivamente destinati - in ragione della facilità di comunicazione interna - anche a un uso abitativo. In tal caso l'autorizzazione all'accesso da parte dell'a.g., in quanto diretta a tutelare l'inviolabilità del domicilio privato, e quindi, indirettamente, lo spazio di libertà del contribuente, rileva alla stregua di "condicio sine qua non" per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni"
(Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570, *D&G online 2011,* 17 settembre).

5. La tutela del contribuente

Legislazione: l. 27.7.2000, n. 212, art. 12
Bibliografia: Florean, Valente 2013

Il legislatore, con lo scopo di migliorare i rapporti fisco-contribuente, con la legge 27 luglio 2000, n. 212, ha introdotto nel nostro ordinamento lo «Statuto dei diritti del contribuente» il quale, con particolare riferimento alle modalità di svolgimento dei controlli fiscali, detta precise regole.
L'articolo 12 disciplina proprio i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.
In particolare, tutti gli accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali devono essere effettuate sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, esigenze che devono essere illustrate nel processo verbale di verifica e portate a conoscenza del soggetto presso cui si svolge l'indagine. La Guardia di Finanza ha precisato che:

"A titolo meramente esemplificativo, si ritiene che possano giustificare l'accesso presso la sede della società, le seguenti effettive esigenze di indagine: effettuazione dell'inventario «fisico» della merce presente presso i magazzini aziendali; identificazione del personale dipendente, che si trova al momento dell'accesso all'interno dei locali dell'impresa, al fine di individuare eventuali lavoratori in «nero»; rilevazione della consistenza di cassa; acquisizione di documentazione extra-contabile utile al controllo fiscale, reperita in esito alle ricerche effettuate presso i locali aziendali (uffici, magazzini, automezzi ecc.), avvalendosi delle facoltà previste dall'art. 52 del d.p.r. n. 633/1972 e 33 del d.p.r. n. 600/1973"
(Circolare Guardia di Finanza 29 dicembre 2008, n. 1).

Le verifiche devono svolgersi, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.