

Verifica fiscale nei confronti di società di grandi dimensioni ovvero multinazionale con superamento dei termini e violazione dello Statuto del contribuente

Può accadere nelle società di grandi dimensioni ovvero nelle multinazionali che la verifica fiscale sia abbastanza articolata, richiedendo tempi di permanenza da parte degli organi accertatori presso le sedi del soggetto sottoposto a controllo di non breve durata. L'atto di accertamento che recepisce le risultanze di una verifica fiscale protrattasi oltre i termini di legge previsti dal comma 5 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) deve ritenersi illegittimo, in quanto i giorni di durata del controllo devono essere intesi come consecutivi e non può ritenersi che nel computo del termine si debbano considerare solamente le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente. La durata della verifica non può pertanto superare i trenta giorni lavorativi, intesi gli stessi come consecutivi, eccetto le festività, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine. Il superamento del termine porta all'illegittimità dell'attività di controllo ed alla nullità dell'avviso di accertamento.

Può accadere nelle società di grandi dimensioni ovvero nelle multinazionali che la verifica fiscale sia abbastanza articolata, richiedendo tempi di permanenza da parte degli organi accertatori presso le sedi del soggetto sottoposto a controllo di non breve durata. L'atto di accertamento che recepisce le risultanze di una verifica fiscale protrattasi oltre i termini di legge previsti dal comma 5 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) deve ritenersi illegittimo, in quanto i giorni di durata del controllo devono essere intesi come consecutivi e non può ritenersi che nel computo del termine si debbano considerare solamente le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente.

L'art. 12, comma 5 della legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) prevede 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. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni”.

Sull'argomento rilevano differenti posizioni sulla necessità di considerare consecutivi o meno i giorni della verifica fiscale. Secondo le circolari della Guardia di Finanza n. 250400/2000, n. 1/2008 e n. 64/E/2001 dell'Agenzia delle Entrate, nel computo del termine

si considerano solo le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente. Di parere opposto la maggior parte della dottrina che si è confrontata sull'argomento¹.

In giurisprudenza, a favore della consecutività del termine si segnalano numerose decisioni² che hanno ritenuto di conseguenza illegittimo il relativo accertamento emesso. In particolare la Commissione Tributaria Regionale di Milano, con sentenza del 19 marzo 2008, n.12 ha statuito che è illegittimo, per violazione dell'art. 12, comma 5, della legge n. 212/2000, l'avviso di accertamento che recepisce le risultanze di una verifica fiscale protrattasi oltre i termini di legge.

Si è ritenuto, infatti, che la norma de qua debba interpretarsi in modo restrittivo, ossia calcolando la durata massima della verifica come sommatoria di sessanta giorni (trenta più trenta) lavorativi e consecutivi.

La lettura del comma 1 dello stesso articolo 12 (secondo il quale l'attività di verifica deve svolgersi "con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente"), i disagi concreti risultanti dagli stessi verbali giornalieri della Guardia di Finanza (dai quali risulta l'apposizione di sigilli a mobili e documenti destinati a permanere durante le assenze dei verificatori), il rischio di aprire la via a verifiche a tempo indefinito, ha indotto la Commissione Tributaria a considerare l'interpretazione anzidetta più rispondente agli obiettivi dello Statuto del contribuente. Nel caso di specie, si rilevava che l'ispezione della polizia tributaria aveva avuto inizio l'8 febbraio 2001 e si era conclusa il 5 giugno 2001, cioè dopo 120 giorni ed, inoltre, la proroga era stata richiesta solo il 13 aprile 2001, ovvero ben oltre i 30 giorni previsti dalla norma. Appariva, quindi, evidente che il comportamento adottato dalla Guardia di Finanza risultava in contrasto con il disposto normativo. Tenendo conto dei principi generali del diritto amministrativo (Legge 241/1990), si doveva considerare nullo il processo verbale della Guardia di finanza ed il conseguente accertamento per violazione di legge.

La doglianza ha riguardato la modalità di calcolo dei trenta e dei sessanta giorni lavorativi alla luce del criterio impartito ai reparti investigativi dal Comando generale della Guardia di finanza che, con Circolare n. 250400/2000 ha ritenuto che nel computo dei giorni di permanenza vadano considerate unicamente le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente, non anche i singoli contatti (ad esempio per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti, etc.).

I giudici lombardi non hanno condiviso la posizione che sul tema ha assunto il Corpo di polizia tributaria, ritenendo che "adottare la modalità di calcolo preferita dalla Guardia di finanza significa mortificare lo spirito della legge e disattendere l'obiettivo dello *Statuto* lasciando lo spazio a verifiche a tempo indeterminato", per cui interpretano la norma in

¹ Vds., a favore della consecutività, G. Boccalatte – A. Tomassini, *Non è valida la verifica oltre i termini di durata imposti dallo Statuto del contribuente*, in Corr. Trib., n. 41/2008, 3309; A. Iorio, *Giurisprudenza alterna sul conteggio*, articolo apparso su Il Sole24-Ore del 14 gennaio 2010; a favore della posizione ministeriale cfr., invece, G. Antico, *E' legittima la verifica durata più di 30 giorni*, Azienda & Fisco n. 5 /2007, 55.

² Vds., Comm. Trib. Prov. di Catania del 4 maggio 2004 n. 238; Comm. Trib. Prov. di Milano del 14 giugno 2005, n. 113; Comm. Trib. Reg. di Milano del 19 marzo 2008, n. 12; Comm. Trib. Prov. di Terni del 16 dicembre 2009, n. 141; Comm. Reg. Piemonte del 7 maggio 2009, n. 26; Cass. del 18 dicembre 2009, n. 26689.

maniera restrittiva, stabilendo il principio secondo cui il calcolo dell'insieme dei giorni debba avvenire attraverso la rigida sommatoria di giornate lavorative e consecutive, senza, dunque, alcun periodo intermedio morto, ossia che esuli da tale conteggio.

Inoltre, più recentemente, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 18 dicembre 2009, n. 26689, ha ritenuto che il termine di trenta giorni stabilito dall'art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000 ai fini della permanenza dei funzionari per le verifiche fiscali debba essere rispettato. Tale principio, tuttavia, deve desumersi dalla sentenza citata, ove la pronuncia del giudice di merito è stata cassata con rinvio, in quanto la Commissione, incorrendo nel vizio processuale di "ultrapetizione", si è pronunciata su di un aspetto (la legittimità dell'accertamento emanato prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000) non rientrante nei fatti in causa.

La Suprema Corte, per questo motivo, ha disposto che il giudice del rinvio dovrà procedere ad un nuovo esame dell'appello, "riguardante anzitutto l'applicazione del termine di cui all'art. 12, comma 5, L. cit., e dovendosi indagare in quale preciso arco del periodo in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati raccolti i dati su cui si fonda la contestazione di cui al presente giudizio".

Di parere opposto il Comando Generale della Guardia di Finanza che, nelle circolari n. 250400/2000 e n. 1/2008, a commento della disposizione, ha affermato che muovendo dal presupposto che nel computo dei "giorni di permanenza" si dovranno considerare solo le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente e non anche singoli contatti (ad esempio per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti, ecc.), a titolo puramente esemplificativo, sarà opportuno prevedere:

- (1) opportune sospensioni dell'attività svolta presso la sede del soggetto ispezionato per procedere ad eventuali controlli di coerenza esterna;
- (2) l'effettuazione, verso il ventesimo giorno di permanenza, di un "punto di situazione" finalizzato a verificare la sussistenza dei requisiti di "particolare complessità delle indagini" necessari per chiedere la proroga ovvero per proseguire e concludere l'attività presso gli uffici del Comando competente;
- (3) nei casi in cui sia stata concessa la proroga, l'effettuazione di un ulteriore "punto di situazione" in prossimità del cinquantesimo giorno di permanenza, al fine di elaborare le strategie operative atte a consentire l'esecuzione dei riscontri finali e delle attività di chiusura dell'intervento, nonché a fronteggiare eventuali emergenze".

L'Amministrazione finanziaria si è espressa, come si è detto, con la Circolare n. 64/E del 27 giugno 2001, nel senso di considerare ai fini del computo i soli giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.

Le istruzioni diramate dalla Guardia di Finanza, e formalizzate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, affermano pertanto che il termine dei trenta giorni debba essere calcolato sulla base degli effettivi giorni di permanenza dei militari presso l'azienda.

La norma parla di permanenza e non di verifica e pertanto la sospensione della verifica, per qualsiasi motivo, farebbe venire meno la permanenza effettiva dei militari e/o dei civili operanti presso la sede del contribuente.

Il mancato rispetto dei termini indicati dal comma 5, dell'art. 12, dello Statuto del contribuente non determinerebbe pertanto conseguenze in ordine all'utilizzabilità degli elementi acquisiti oltre i trenta ovvero sessanta giorni analoghe a quelle dell'irritualità o illegittimità degli atti compiuti.

Per l'Amministrazione finanziaria, inoltre, in mancanza di un'espressa disposizione di nullità, gli atti acquisiti decorso il termine, sono utilizzabili, trattandosi, oltretutto di termini ordinatori e non perentori, ed in ogni caso qualsiasi valutazione è rimessa alla sensibilità dell'eventuale organo giudicante.

Non dovrà, quindi, tenersi conto dei periodi di sospensione delle operazioni di verifica sul posto (in attesa, per esempio, di ricevere le risposte ai questionari inviati a clienti e fornitori ovvero, nei casi in cui sono stati avviati gli accertamenti bancari, le risposte degli istituti di credito).

Peraltra la già citata Circolare n. 250400 del 18 luglio 2000, emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza per dare ai reparti del Corpo istruzioni operative circa il contenuto e la portata delle norme dello "Statuto", afferma che "La previsione normativa di maggiore effetto sull'attività di verifica svolta dai Reparti del Corpo è senz'altro quella dettata dal comma 5 dell'art. 12 in commento. Essa vincola la permanenza presso il contribuente al rispetto del termine perentorio di trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio, allo scopo di ridurre al minimo il disagio che l'azione ispettiva può recare all'esercizio dell'attività verificata senza, tuttavia, imporre vincoli alla durata complessiva dell'indagine fiscale".

Sul punto, in verità, pur osservando che per determinati controlli sia necessario utilizzare il termine massimo dei sessanta giorni, occorre prendere atto che la norma contenuta nel comma 5 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente è inequivocabile. La sua violazione se non fosse sanzionata con la nullità degli atti renderebbe vana la prescrizione normativa, con i verificatori che potrebbero allungare a dismisura la verifica fiscale (si pensi al caso in cui si proceda a verifica da parte degli stessi un solo giorno la settimana).

Come è stato correttamente sottolineato³ la norma in argomento ha lo scopo evidente di riequilibrare parzialmente la fase del controllo caratterizzata da ampi, quanto legittimi, poteri dell'Amministrazione finanziaria, cui si contrappongono deboli strumenti difensivi per il contribuente nella fase della predetta verifica fiscale.

A nostro parere, sono pertanto da ritenersi inutilizzabili gli elementi assunti in sede di verifica fiscale, qualora sia decorso il termine previsto dal comma 5, dell'art. 12, della legge

³ A. Iorio, articolo citato.

n. 212/2000, facendo propri i Principi in ordine all'inutilizzabilità delle prove irregolarmente raccolte e di conseguenza risulterebbe illegittimo il conseguente accertamento emesso⁴.

Un fattore di rilievo che potrebbe incidere sull'interpretazione della disposizione afferente la tempistica della durata della verifica in fase di svolgimento presso la sede del contribuente, potrebbe riguardare il consenso da questi prestato ovvero il suo non esplicito dissenso sulle modalità di conduzione delle operazioni, allorché queste siano in possibile contrasto con il disposto dell'art. 12, comma 5.

L'irrelevanza dell'opposizione in atti del contribuente all'attività dell'Amministrazione finanziaria, poiché ritenuta illegittima, è fatta propria dalla sentenza della Corte di Cassazione 19 ottobre 2005, n. 20253, in cui si sostiene che il contribuente ha diritto di contestare innanzi al giudice tributario la legittimità dell'acquisizione di materiale probatorio da parte degli uffici tributari e/o della Guardia di Finanza, ancorché tale acquisizione sia avvenuta attraverso una perquisizione che, in quanto passibile di illegittimità, non risulta essere stata contestata dal perquisito né al momento della perquisizione né successivamente. Ciò in quanto, spiegano i giudici, la mancata opposizione del perquisito, quand'anche provata, non equivale a consenso alla perquisizione personale né rende legittima una perquisizione personale operata al di fuori delle previsioni legislative.

In genere, affinché possa aversi spontaneità del consenso, è necessario che gli operatori del Fisco non esercitino alcuna pressione psicologica nei riguardi del contribuente e, nel contempo, facciano presente in modo esplicito, con menzione in atti, che la loro richiesta non rientra tra quelle cui il destinatario ha l'obbligo giuridico di ottemperare, per altro verso è stato avvalorato il principio secondo cui il consenso (eventuale) del contribuente non potrà mai superare l'illegittimità di un accesso concretizzatosi nella mancanza del provvedimento di autorizzazione, perché, in tal caso, non è disponibile l'oggetto giuridico sul quale viene prestato il consenso.

Il consenso del contribuente, tuttavia, potrebbe, forse, avere una certa valenza nel caso in cui i verificatori rendano adeguatamente edotto del vizio in procedendo il soggetto sottoposto a verifica il quale, nonostante ciò, non si oppone, ovvero, meglio ancora, dà il proprio consenso alla prosecuzione dell'attività ispettiva.

Il consenso, tuttavia, non può mai sanare un'attività istruttoria illegittima anche qualora esso sia stato esternato dal contribuente solo a seguito delle indicazioni, fornite dagli organi verificatori, circa le conseguenze negative derivanti in caso di rifiuto, poiché, in questo caso, si andrebbe a denotare l'assenza di una trasparente spontaneità, dovendosi considerare il comportamento del contribuente come meramente adempitivo degli oneri a lui facenti capo.

⁴ “Sembra corretto affermare che, laddove vengano a determinarsi lesioni di posizioni giuridiche soggettive qualificate del contribuente e violazioni alle disposizioni poste a presidio del buon andamento e del regolare svolgimento del procedimento tributario, non può non conseguire una declaratoria di illegittimità dell'atto fondato sulle risultanze di elementi acquisiti con tali irregolari modalità” così, G. Bocalatte – A. Tomassini, *Non è valida la verifica oltre i termini di durata imposti dallo Statuto del contribuente*, articolo citato.

Luca Del Federico
Dottore commercialista in Pescara - Roma