business international
The Executive Network

FIERA MILANO MEDIA

GRAZIANO GALLO

Verifiche Fiscali della Guardia di Finanza dopo la circolare 1/2018: cosa cambia per le imprese

Il ruolo della Guardia di finanza nel contrasto all'evasione, all'elusione ed alle frodi tributarie. Attività di intelligence e metodiche di selezione delle imprese

Relatore: dott. Graziano Gallo

Il ruolo della Guardia di finanza

Il punto di vista della Circolare 1/2018

La Circolare chiarisce che il quadro normativo sviluppatosi in particolare per effetto della riforma del 2014-2015 (legge 11 marzo 2014, n. 23 e conseguenti decreti delegati) ha di fatto resa necessaria una ridefinizione del ruolo della Guardia di finanza all'interno dell'apparato dei controlli statuali a difesa dell'erario nazionale.

Art. 9, comma 1, lett. a) Legge n. 23/2014

Norme per il rafforzamento dei controlli, secondo i seguenti princìpi e criteri direttivi:

a) rafforzare i controlli mirati da parte dell'amministrazione finanziaria, utilizzando in modo appropriato e completo gli elementi contenuti nelle banche di dati e prevedendo, ove possibile, sinergie con altre autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, al fine di migliorare l'efficacia delle metodologie di controllo, con particolare rafforzamento del contrasto delle frodi caro- sello, degli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi (money transfer) e di trasferimento di immobili, dei fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del transfer pricing e di delocalizzazione fittizia di impresa, nonché delle fattispecie di elusione fiscale

Il ruolo della Guardia di finanza

Il punto di vista della Circolare 1/2018

La Circolare chiarisce che il quadro normativo sviluppatosi in particolare per effetto della riforma del 2014-2015 (legge 11 marzo 2014, n. 23 e conseguenti decreti delegati) ha di fatto resa necessaria una ridefinizione del ruolo della Guardia di finanza all'interno dell'apparato dei controlli statuali a difesa dell'erario nazionale.

«Tale revisione ha fortemente inciso anche sulla tematica dell'azione ispettiva degli organi di controllo fiscale, ivi compresa la Guardia di Finanza, richiedendo un'importante opera di aggiornamento delle direttive operative vigenti, estesa non soltanto alla parte operativa ma anche alla fase della preliminare pianificazione delle attività di verifica e controllo, per orientare la selezione verso quei contribuenti maggiormente "a rischio", evitando interventi generalizzati sulla universalità degli operatori economici, nonché per rimarcare le diverse proiezioni delle varie Istituzioni dell'Amministrazione finanziaria, delineando per il Corpo funzioni più marcatamente investigative e "di polizia"».

Il ruolo della Guardia di finanza

Il punto di vista della Circolare 1/2018

La Circolare chiarisce che il quadro normativo sviluppatosi in particolare per effetto della riforma del 2014-2015 (legge 2 marzo 2014, n. 23 e conseguenti decreti delegati) ha di fatto resa necessaria una ridefinizione del ruolo della Guardia di finanza all'interno dell'apparato dei controlli statuali a difesa dell'erario nazionale.

«Le linee d'indirizzo strategico delineate dell'Autorità di Governo negli ultimi anni, in linea con la citata legge di delega per la riforma fiscale e con i relativi provvedimenti attuativi, hanno demandato, pertanto, alla Guardia di Finanza una marcata proiezione operativa e investigativa, ponendo in particolare rilievo la connotazione del Corpo quale Forza di polizia cui sono affidate precise responsabilità in tema di contrasto all'evasione, all'elusione, alle frodi fiscali e alle infiltrazioni della criminalità nell'economia legale, mediante il ricorso ad un approccio operativo basato sull'integrazione delle funzioni di polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria a competenza generale».

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Il deciso accento posto dalla Circolare sulla valorizzazione della qualifica della Guardia di finanza come forza di polizia economico finanziaria, unitamente alla considerazione della volontà espressa dal legislatore di dare maggiore impulso a forme di compliance spontanea da parte dei contribuenti, reca quale esplicita conseguenza una maggiore enfasi sulle attività di intelligence da sviluppare al fine di una sempre più efficace azione «mirata» di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.

«… le procedure ispettive, basate sulle verifiche e sui controlli fiscali, devono prediligere gli interventi verso contribuenti e operatori economici connotati dai più elevati profili di consistente evasione e frode, individuati attraverso un processo di selezione basato, innanzitutto, sulla completa, sistematica e continua valorizzazione, ai fini fiscali, delle informazioni acquisite nei diversi comparti della missione istituzionale: dalle indagini di polizia giudiziaria, ai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione europea e dello Stato, alle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata».

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

La maggiore capacità di selezionare in maniera efficace i soggetti da sottoporre a controllo viene identificata dalla Circolare nei seguenti fattori.

Analisi di rischio, intesa quale esame ragionato e critico delle informazioni contenute nell'Anagrafe tributaria e negli altri data base in uso, incrociate fra loro per cogliere le relazioni fra soggetti, società, disponibilità patrimoniali e flussi finanziari;

Intelligence, che consiste in un più ampio processo di ricerca, raccolta ed elaborazione di informazioni indicative di fenomeni d'illegalità economico–finanziaria, comunque acquisite dai Reparti;

Controllo economico del territorio, che consente di verificare "sul campo", rendendole operativamente utilizzabili, le informazioni contenute nelle banche dati, nonché di cogliere, attraverso la costante presenza sul territorio, i segnali dei fenomeni di illegalità, anche diffusa, altrimenti non ricavabili;

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

…

Cooperazione istituzionale: i Reparti utilizzano le informazioni riguardanti i fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, che le altre Forze di polizia, gli organi di vigilanza e la magistratura, penale, civile e amministrativa, sono tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza, ai sensi del citato art. 36 del D.P.R. n. 600/1973;

Cooperazione internazionale, supportata anche dalla rete degli "Esperti" della Guardia di Finanza, dislocati, come previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 68/2001, presso le rappresentanze diplomatiche e gli uffici consolari italiani all'estero, nonché presso le sedi di organismi collaterali esteri.

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Alcuni passaggi significativi del cap. 6 («La selezione dei soggetti da sottoporre a verifica o controllo») della Parte I della Circolare.

« … *la raccolta di dati e informazioni fiscalmente rilevanti e la selezione dei soggetti da sottoporre ad azione ispettiva deve essere alimentata durante tutto il corso dell'anno, senza soluzione di continuità* …»

«*Il compendio delle attività investigative e di analisi in discussione deve:*

- *rappresentare la sintesi, critica e ragionata, di ogni genere di input, di fonte sia interna sia esterna, che possa risultare funzionale alla valutazione della pericolosità fiscale di un certo soggetto proficuamente valorizzabile in sede ispettiva;*
- *essere sviluppato avendo riguardo alle peculiarità delle dinamiche fiscali proprie di ogni area territoriale*».

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Alcuni passaggi significativi del cap. 6 («La selezione dei soggetti da sottoporre a verifica o controllo») della Parte I della Circolare.

«*Questo processo deve tendere a ottenere:*

- *una ragionevole previsione in ordine ai risultati in concreto conseguibili ovvero, qualora non sia possibile pervenire a simili prospettazioni, avendo preliminare e adeguata contezza degli aspetti gestionali dell'attività` economica da ispezionare sui quali indirizzare l'intervento;*
- *la finalizzazione della complessiva presenza ispettiva verso i fenomeni di evasione e frode, piuttosto che sui singoli contribuenti, privilegiando la selezione delle posizioni verosimilmente riconducibili ad aree evasive/elusive/fraudolente di maggiore pericolosità e diffusione;*
- *le effettive prospettive di recupero dei tributi erariali di cui, attraverso le attività ispettive, venga eventualmente accertata l'evasione».*

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Alcuni passaggi significativi del cap. 6 («La selezione dei soggetti da sottoporre a verifica o controllo») della Parte I della Circolare.

«*In questo senso, 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*».

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Il par. 3 del cap. 6 («La selezione dei soggetti da sottoporre a verifica o controllo») della Parte I della Circolare si occupa in dettaglio della funzione di intelligence e di come essa debba svilupparsi per costituire efficace strumento al servizio della successiva attività di verifica e controllo.

Le condizioni fondamentali, di carattere minimale, per sviluppare adeguatamente l'azione di intelligence in materia fiscale sono identificate come segue:

Adeguata conoscenza dei principali fenomeni evasivi, elusivi e di frode diffusi fra le diverse attività economiche e categorie di contribuenti (anche con riferimento alle relative, distinte dimensioni), nonché rispetto ai singoli comparti impositivi, di rilievo sia nazionale sia internazionale

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

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'esame delle relazioni prodotte da Enti e 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 e imprese neo costituite e la costante opera di approfondimento e valutazione di quelle che possono riguardare il contesto territoriale di riferimento.

Sistematica ricognizione di tutte le "fonti aperte" 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 peculiare significatività per la singola area territoriale.

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Al riguardo, costituisce un valido sistema di supporto l'applicativo Geo.Da.S. – sistema di georeferenziazione di dati statistici, in fase di reingegnerizzazione sulla piattaforma ARES, che non è una banca dati tradizionale, basata sull'inserimento "manuale" di dati di dettaglio su soggetti e oggetti e sulla loro interrogazione puntuale, quanto, piuttosto, un sistema informativo di analisi e di supporto alle decisioni alimentato da più banche dati e il cui scopo primario è consentirne l'interrogazione per fenomeni, aree tematiche, aggregazioni e sintesi, con possibilità di avere delle basi di dati in serie storiche al fine di analizzare l'evoluzione dei diversi fenomeni con riferimento agli ambiti territoriali e operativi d'interesse.

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

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 4 della Parte IV del presente Manuale, cui si rinvia per i profili di dettaglio al riguardo.

Costante e sistematico utilizzo delle banche dati e delle applicazioni informatiche in uso al Corpo, eventualmente integrabili e aggiornabili, ove necessario, con i dati e gli elementi disponibili presso Enti e uffici pubblici.

Il ruolo della Guardia di finanza

La funzione di intelligence

Predisposizione di sistemi di "circolazione" e "condivisione" delle risultanze di ogni genere di attività investigativa e 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 analizzata sotto questo aspetto, evitando che, presso ogni Reparto o 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.

Valorizzazione del patrimonio informativo acquisito nel corso delle attività ispettive condotte dal Corpo nell'ambito anche di altri comparti presidiati attraverso specifiche azioni ispettive.

business international
The Executive Network

FIERA MILANO MEDIA

GRAZIANO GALLO

Verifiche Fiscali della Guardia di Finanza dopo la circolare 1/2018: cosa cambia per le imprese

I poteri di verifica ed i diritti delle delle imprese

Relatore: dott. Graziano Gallo

I poteri di verifica

Generalità

Il legislatore ha approntato un vasto apparato di poteri esercitabili dagli organi investigativi del fisco (Agenzia delle entrate e Guardia di finanza) al fine di condurre attività di verifica, ossia attività il cui scopo è accertare la posizione fiscale del contribuente.

L'esercizio di tali poteri si traduce nella compressione temporalmente limitata di diritti individuali sanciti dalla Costituzione e dal 2000 – grazie in particolare all'introduzione della legge 27 luglio 2000, n. 212 – trova specifico contrappeso nel riconoscimento, a favore del contribuente di taluni «diritti».

I poteri di verifica

Generalità

Nel quadro delineato dal D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, caratterizzato dal superamento della vecchia dicotomia tra "area tributaria" e "area extra-tributaria", sostituita dall'ampio ed omnicomprensivo concetto di "polizia economica e finanziaria", i militari della Guardia di Finanza sono legittimati ad utilizzare i poteri previsti dalla disciplina dell'IVA e delle imposte sui redditi in tutti i comparti economici e finanziari.
Infatti, ai sensi dell'art. 2, comma 4, del citato decreto legislativo, ferme restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi d'imposta, i militari del Corpo, nell'espletamento dei compiti di polizia economico-finanziaria indicati al comma 2 dello stesso articolo, si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/73 e dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72.
La norma ha portata generale e sussidiaria: ad essa si può ricorrere, quindi, nel caso in cui, per un determinato tributo, non sia prevista l'attribuzione di potestà ispettive di carattere specifico che invece, ove ricorrenti, devono essere prioritariamente considerate.

I poteri di verifica

Generalità

Sebbene non definita in termini normativi, la verifica può considerarsi un processo pianificato di ricerca, acquisizione, elaborazione e riqualificazione di informazioni fiscalmente rilevanti.

I poteri di verifica

Classificazione

I poteri regolati dalle vigenti leggi possono essere classificati secondo diversi criteri.
Di particolare rilevanza appare la classificazione basata sul criterio della finalità propria.

I poteri di verifica

Classificazione

Poteri

Tipo di informazione	Potere strumentale	Potere acquisitivo
Informazioni contabili	Accesso – Ricerca Richiesta di trasmissione/esibizione	Ispezione documentale
Informazioni documentali	Accesso – Ricerca Richiesta di trasmissione/esibizione	Ispezione documentale
Informazioni verbali	Accesso/ricerca Invito a comparire	Audizioni
Informazioni reali	Accesso/ricerca	Verificazioni Altre rilevazioni
Informazioni logiche	Qualunque	Qualunque

I poteri di verifica

Classificazione

Un ulteriore rilevante criterio di classificazione dei poteri è costituito dal soggetto destinatario dell'esercizio del potere.

Classificazione in base al soggetto

Poteri

Contribuente	**Terzi**
Accessi in loco	Accessi in loco
Questionari	Questionari
Audizioni	Audizioni

I poteri di verifica

Il potere di accesso – definizione e fonti

L'accesso viene definito come estrinsecazione del potere di entrare in un luogo e di permanervi anche contro la volontà di chi ne ha la disponibilità.
Per "locale" si intendono non solo gli immobili e le relative pertinenze, ma anche taluni beni mobili, quali, principalmente, autovetture, aeromobili e natanti, in cui gli organi ispettivi ritengono di poter reperire elementi utili all'accertamento.

Le fonti principali del potere di accesso sono rinvenibili nelle seguenti disposizioni di legge:

a) art. 33 legge 7 gennaio 1929, n. 4;

b) art. 52 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

c) art. 33 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Tipologie

Le tipologie di accesso sono le seguenti:

a) Accesso presso il luogo di esercizio di attività commerciali/industriali/agricole (dichiarati e non)
b) Accesso domiciliare
c) Accesso presso locali ad uso promiscuo
d) Accesso presso il luogo di svolgimento ai attività professionali ed artistiche
e) Accesso presso banche ed enti assimilati

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

Quando viene iniziata la 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 dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche (Art. 12, comma 2, Legge n. 212/2000

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

Un'interpretazione sistematica della previsione in parola non può prescindere dalla oggettiva constatazione 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 (cfr. artt. 35 della L. n. 4/1929, 33 del D.P.R. n. 600/73, 52 del D.P.R. n. 633/72) e più in generale per la prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di entrate e uscite dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione europea (art. 2, 2° comma, D.Lgs. n. 68/2001).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

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.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

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 e 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".

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

Salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, gli accessi presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo devono svolgersi durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività e alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

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 (Art. 12, comma 3, Legge n. 212/2000)

Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica (Art. 12, comma 4, legge n. 212/2000).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

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(Art. 12, comma 5, legge n. 212/2000).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Diritti del contribuente

Facoltà riconosciute al contribuente a seguito di accessi

Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13. (Art. 12, comma 6, legge n. 212/2000).

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 (Art. 12, comma 7, legge n. 212/2000).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni

Allo scopo di eseguire accessi presso domicili e spazi privati, è sempre necessaria l'autorizzazione del dirigente dell'Agenzia delle entrate (o di un suo delegato) ovvero del comandante del reparto della GdF (o di un suo delegato). Talora, tuttavia il legislatore impone ulteriori autorizzazioni.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
L'accesso presso la sede di esercizio dell'impresa

In virtù di quanto disposto dall'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972, richiamato anche dall'art. 33 del d.P.R. n. 600/1973:

Gli uffici dell'Agenzia delle entrate possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali 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. 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.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni

L'accesso presso la sede di esercizio dell'impresa

Si ritiene che i luoghi dove può essere eseguito l'accesso non siano soltanto quelli indicati dal contribuente nella dichiarazione di inizio attività ex art. 35 del D.P.R. n. 633/72 ma anche quelli non dichiarati ed individuati prima e durante le attività ispettive, anche se non riferibili al soggetto ispezionato, in cui gli organi di controllo ritengono di poter reperire elementi utili all'accertamento.
L'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 prevede, infatti, la possibilità per gli organi dell'Amministrazione Finanziaria di accedere nei locali "destinati" all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali "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". La norma non contempla, quindi, quale presupposto legittimante, anche che il luogo dell'accesso sia di proprietà o nella disponibilità del contribuente controllato.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni

L'accesso presso la sede di esercizio dell'impresa

Per accedere nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole non è necessaria la presenza del titolare o del rappresentante legale dell'attività; in assenza di questi, quindi, l'accesso può essere quindi ugualmente intrapreso con l'assistenza di personale dipendente o di altro soggetto incaricato, anche telefonicamente, dallo stesso titolare o rappresentante legale e che tale circostanza risulti dal processo verbale all'uopo redatto (Cass. civ., 15 marzo 2017, n. 6683).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti all'esercizio dell'arte o della professione

Art. 52 del d.P.R. n. 633/1972, richiamato anche dall'art. 33 del d.P.R. n. 600/1973:

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.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti all'esercizio dell'arte o della professione

Merita precisare che l'eventuale delega rilasciata dal titolare dello studio non può 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, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/72.
Particolari problematiche possono presentarsi nel caso in cui più professionisti esercitino disgiuntamente la loro attività in diversi locali del medesimo appartamento; in tale eventualità, ciascun professionista ha diritto ad essere presente all'atto dell'accesso nei singoli locali ove è custodita documentazione attinente alla sua attività.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti all'esercizio dell'arte o della professione

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.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti anche ad abitazione

Art. 52 del d.P.R. n. 633/1972, richiamato anche dall'art. 33 del d.P.R. n. 600/1973:

Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti anche ad abitazione

L'esame sistematico delle disposizioni di legge richiamabili (art. 43 c.c, artt. 614 e 615 c.p., art. 75, comma 1, d.P.R. n. 633/1972) induce a ritenere che, ai fini dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, assuma rilievo il luogo ove il soggetto ha stabilito il centro effettivo della propria vita domestica, risultando insufficiente la mera predisposizione di alcuni vani o spazi dell'immobile per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, né tantomeno la semplice dichiarazione del titolare di usarli a tale scopo o, peggio, la mendace qualificazione.
In altri termini, si può parlare di abitazione ai fini della disciplina in argomento solo 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.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti anche ad abitazione

E' da tener presente, tuttavia, 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 l'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 (per tutte, Cass. civ., 27 marzo 2015, n. 6232).

L'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria non è invece necessaria per accedere, ad esempio, in uno stabilimento industriale al cui interno vi siano dei locali adibiti ad abitazione del proprietario, del direttore o del custode, a meno che i verificatori non debbano entrare proprio in detti locali.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso nei locali adibiti anche ad abitazione

L'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria deve essere richiesta ed ottenuta per iscritto nei giorni antecedenti all'avvio dell'intervento.
Non può escludersi, tuttavia, l'eventualità che la promiscuità dei locali sia rilevata solo dopo avervi fatto ingresso.
In tali situazioni di carattere eccezionale, al fine di non pregiudicare la speditezza e quindi l'efficacia delle operazioni, devono essere assunti immediati contatti con il Pubblico Ministero di turno al fine di ottenere, anche in forma verbale, l'autorizzazione all'accesso, della quale dovrà darsi atto nel processo verbale all'uopo redatto, che sarà poi trasmesso al magistrato che ha autorizzato l'intervento.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni

Accesso in locali diversi

Art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972, richiamato anche dall'art. 33 del d.P.R. n. 600/1973:

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.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni

Accesso in locali diversi

Occorre distinguere tra:
- locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze;
- automezzi adibiti o funzionalmente collegati (o meno) all'esercizio di un'attività agricola, commerciale, artistica o professionale;
- locali adibiti all'esercizio di attività non commerciali (enti non profit, ONLUS, circoli associativi di carattere privato, ecc.).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni

Accesso in abitazioni private

Ai sensi dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, 1° comma, del D.P.R. n. 600/73, l'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze può avvenire, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che autorizza e legittima l'accesso nell'abitazione privata è un atto amministrativo discrezionale, che deve essere motivato con riferimento alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso in abitazioni private

Tale motivazione può esaurirsi anche in espressioni sintetiche di significato implicito ovvero risolversi nel semplice richiamo alla nota dell'Organo di controllo che faccia riferimento ai gravi indizi di violazione (Cass. civ., 19 ottobre 2012, n. 17957).

Di conseguenza, la richiesta di accesso domiciliare deve essere formulata indicando con chiarezza e completezza gli elementi che, sulla base dell'attività investigativa previamente compiuta, legittimano l'esercizio di tale potere ispettivo.

E' da ricordare, a tale riguardo, che le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002 – confermata anche dalla giurisprudenza successiva (ex multis, Cass. civ., 16 ottobre 2009, n. 21974) – hanno definitivamente affermato l'illegittimità dell'autorizzazione all'accesso dell'Autorità Giudiziaria emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso in abitazioni private

In tema di accesso domiciliare, la giurisprudenza di legittimità ha inoltre affermato che:

- l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica legittima solo l'accesso nell'abitazione specificamente individuata nel provvedimento (Cass. civ., 22 aprile 2015, n. 8206) e non consente, quindi, ai verificatori di accedere in altri luoghi dove si ritenga che l'abitazione del contribuente debba essere individuata in via di fatto, quale, ad esempio, l'abitazione della convivente (Cass. civ., 22 febbraio 2013, n. 4498);
- l'accesso domiciliare ritualmente autorizzato consente di acquisire anche documenti di pertinenza di soggetti diversi da quelli menzionati nel provvedimento rilasciato dall'Autorità Giudiziaria. Infatti, la "ratio" ispiratrice della previsione normativa che subordina l'accesso all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica "è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini in favore di terzi, siano essi conviventi, o meno, con l'interessato" (Cass. civ., 23 ottobre 2013, n. 24007);

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso in abitazioni private

- se per accedere ad un locale adibito ad attività commerciale occorre passare attraverso altro locale adibito ad abitazione di un terzo, non è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica qualora il titolare dell'abitazione presti il proprio consenso (Cass. civ., 31 agosto 2007, n. 18337);
- l'autorizzazione prevista dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 "ben può essere rilasciata, con riferimento a locali ovunque si trovino e dove siano reperibili documenti e altre prove delle violazioni, dal capo dell'ufficio di Procura nel cui ambito territoriale si trova la sede dell'azienda, facente capo alla parte contribuente, da sottoporre a verifica con le relative conseguenze in termini di accertamento delle imposte dirette" anche sul presupposto che "la competenza del pubblico ministero costituisce un mero criterio di organizzazione del lavoro, che assume rilievo giuridico solo nei rapporti tra gli uffici del pubblico ministero e non può farsi valere con eccezione d'incompetenza" e che "una sorta di competenza di prossimità è prevista, peraltro in via alternativa e non esclusiva, riguardo alla "autorità giudiziaria più vicina" unicamente per le peculiari ipotesi regolate dal comma 3 (perquisizioni personali; apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili; esame di documenti per i quali sia eccepito il segreto professionale)." (Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 17002).

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso in abitazioni private

L'accesso all'interno di automezzi (auto o furgoni), aeromobili o natanti è regolato da presupposti e condizioni diversi a seconda che essi siano riferibili o meno all'attività d'impresa o professionale.
Se tali mezzi sono adibiti e/o funzionalmente collegati all'attività economica del contribuente verificato, possono essere sottoposti ad accesso senza bisogno di ulteriori autorizzazioni oltre a quella che dispone l'accesso presso l'azienda o lo studio professionale. In caso contrario, l'accesso può essere effettuato solo su autorizzazione motivata dell'Autorità Giudiziaria.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso presso Pubbliche Amministrazioni, Enti e istituti di credito

Sulla base degli orientamenti assunti nel corso degli anni dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., 13 maggio 2011, n. 10590; Cass. civ., 5 febbraio 2011, n. 2804; Cass. civ., 3 luglio 2003, n. 10489; Cass. civ., 5 febbraio 2001, n. 2804; Cass. civ., 8 novembre 1997, n. 11036), è fondatamente sostenibile che:

- l'accesso effettuato all'interno di un automezzo, sia esso autovettura o veicolo commerciale, intestato al contribuente sottoposto a verifica (esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo) non richiede una specifica autorizzazione;
- è legittimo l'accesso senza autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria anche nell'autovettura condotta dall'amministratore della società sottoposta ad ispezione, nel 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, a meno che l'autovettura non risulti in quel momento adibita ad uso meramente personale;

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso presso Pubbliche Amministrazioni, Enti e istituti di credito

- la documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un dipendente della società verificata non è utilizzabile in assenza di una specifica autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria motivata da gravi indizi di violazione alle norme tributarie, anche se la documentazione viene consegnata spontaneamente dal dipendente;
- analoga autorizzazione è necessaria per accedere nell'autovettura di un soggetto terzo rispetto al contribuente verificato. Tuttavia, può essere ritenuto legittimo l'accesso effettuato, senza autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria , nell'auto di un terzo colto nel tentativo di sottrarre documentazione relativa alla società sottoposta a verifica mentre è in corso un'ispezione debitamente autorizzata nei confronti di quest'ultima.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso presso Pubbliche Amministrazioni, Enti e istituti di credito

Art. 52, ultimo comma, del d.P.R. n. 633/1972, richiamato anche dall'art. 33 del d.P.R. n. 600/1973:

Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 51 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso gli operatori finanziari di cui all'art. 32, 1° comma, n. 7) del D.P.R. n. 600/73 allo scopo di procedere direttamente alla acquisizione dei dati, notizie e documenti, relativi ai rapporti e alle operazioni oggetto delle richieste di indagini finanziarie, che non siano stati trasmessi entro il termine previsto dal 2° comma dello stesso art. 32 o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte allorché si abbiano fondati sospetti che le pongano in dubbio.

I poteri di verifica

Il potere di accesso – Il sistema delle autorizzazioni
Accesso presso Pubbliche Amministrazioni, Enti e istituti di credito

Per quanto concerne l'accesso nei confronti degli operatori finanziari, si evidenzia che a seguito delle modifiche all'art. 33, 2° comma, del D.P.R. n. 600/73 introdotte dall'art. 23, comma 26, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, il potere istruttorio in esame può essere esercitato, previa autorizzazione del Comandante Regionale:

- nei confronti di tutti gli operatori finanziari di cui all'art. 32, 1° comma, n. 7) del D.P.R. n. 600/73;
- al ricorrere di due presupposti alternativi:
  . quando le copie richieste dei conti e dei rapporti finanziari o i dati delle operazioni non vengono trasmesse all'Amministrazione finanziaria richiedente, da parte degli intermediari, nei termini concessi (non inferiori a 30 giorni, prorogabili per giustificati motivi di altri 20, ai sensi del 2° comma dello stesso art. 32) allo scopo di procedere direttamente all'acquisizione dei dati, notizie e documenti non trasmessi nei termini;
  . qualora i verificatori nutrano fondati sospetti sulla completezza o esattezza dei dati e notizie inerenti ai rapporti trasmessi allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – definizione e fonti

Il potere di ricerca consiste nella facoltà di perquisire i locali all'interno dei quali è stato operato l'accesso e le persone ivi presenti, allo scopo di rinvenire documenti contabili ed extra-contabili, ufficiali e non ufficiali, obbligatori o facoltativi, comunque utili al fine di verificare la posizione fiscale del soggetto verificato.

Le fonti principali del potere di accesso sono rinvenibili nelle seguenti disposizioni di legge:

a) art. 33 legge 7 gennaio 1929, n. 4;

b) art. 52 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

c) art. 33 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – principi generali

L'esercizio del potere di ricerca costituisce una prassi seguita in modo costante dalla Guardia di finanza, mentre l'Agenzia delle entrate vi ricorre meno frequentemente, soprattutto in occasione delle verifiche condotte nei confronti dei contribuenti di rilevanti dimensioni, di norma precedute da un «preavviso di verifica».

Sebbene l'effettivo 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.

Subito dopo l'accesso, il soggetto verificato viene di norma invitato ad esibire tutti i libri, registri, scritture e documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatori e tutti quelli comunque richiesti dai verificatori.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – principi generali

L'inottemperanza del contribuente all'invito è suscettibile di conseguenze particolarmente gravi:

a) Preclusione dell'utilizzo dei documenti non esibiti nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso;

b) Sanzione da 1.000 a 8.000 euro (art. 9, comma 2, D.Lgs. N. 471/1997).

La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – principi generali

Con riferimento alla Preclusione dell'utilizzo dei documenti non esibiti nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso, la Circolare comunque osserva che essa opera solo

. in presenza di un invito specifico e puntuale all'esibizione da parte dell'Amministrazione purché accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (tra le altre, Cass. civ., 26 febbraio 2016, n. 3791);
. se il contribuente sottrae i documenti all'ispezione con un comportamento doloso, dettato dalla volontà di impedirne l'esame nel corso della verifica (Cass. civ., sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45). Pertanto, non integra i presupposti applicativi dell'inutilizzabilità la dichiarazione (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione (tra le tante, Cass. civ., 28 aprile 2017, n. 10527; Cass. civ., 11 agosto 2016, n. 16960; Cass. civ., sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45).

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – principi generali

Conseguenze ancora più gravi si determinano allorquando l'inottemperanza si traduca nell'esibizione di documenti falsi o nella distruzione dei documenti richiesti.

Ai sensi dell'art. 11, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in L. 22 dicembre 2011, n. 214, chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/73 e 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74/2000. Ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari"

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – principi generali

Secondo la Circolare 1/2018, le riferite conseguenze gravi derivanti da comportamenti omissivi si determinano anche quando oggetto della richiesta di esibizione siano documenti extra-contabili.

Tale documentazione, pur non rientrando tecnicamente nella categoria dei "libri, registri e scritture obbligatorie", risulta comunque riconducibile al disposto dell'art. 22, 3° comma, 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.
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.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – principi generali

Occorre ancora ricordare che

Ai sensi del comma 10 dell'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/o 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.
A norma dell'art. 39, 2° comma, 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 o 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 e procedere all'accertamento dell'IVA in via induttiva.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – overview

Le ricerche

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – nei locali

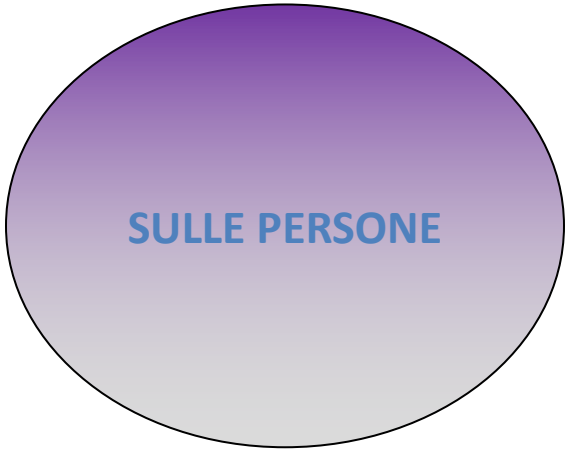
Le ricerche

La ricerca nei locali in cui è stato autorizzato l'accesso si svolge senza necessità di specifica ulteriore autorizzazione rispetto a quella rilasciata per l'accesso.
Può essere sempre eseguita anche quando il contribuente abbia adempiuto esattamente alla richiesta di esibizione di documenti contabili ed extracontabili obbligatori e non.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – sulle persone

Le ricerche

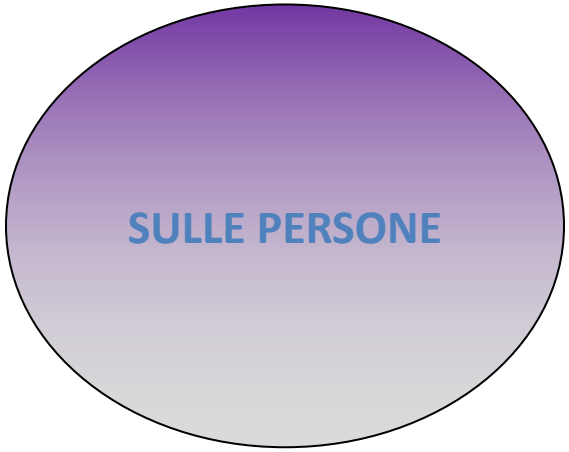


La ricerca sulle persone può eseguirsi solo dietro autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.
Prassi corretta impone che prima di procedere a perquisizione personale i verificatori invitino la persona ad esibire eventuali documenti e/o oggetti celati negli abiti o all'interno di borse e che dunque solo a seguito di rifiuto o di esibizione parziale si proceda poi a perquisizione.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – sulle persone

Le ricerche

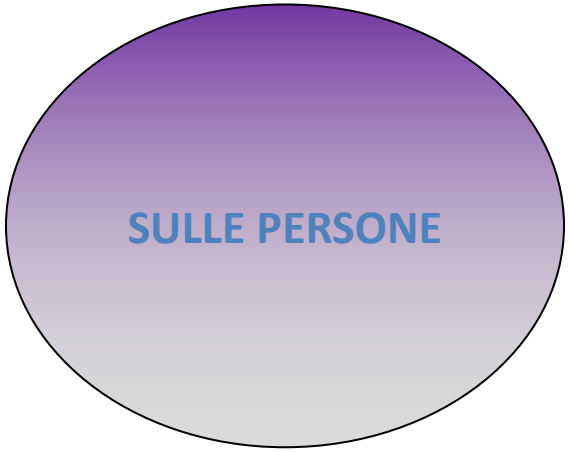


La ricerca sulle persone può eseguirsi anche su soggetti diversi dal contribuente, e dai dipendenti dell'impresa e dunque anche su eventuali clienti, fornitori consulenti, purché presenti all'interno dei locali nei quali l'accesso è operato.
Nell'effettuazione delle ricerche sulle persone devono comunque osservarsi le norme dettate dal codice di procedura penale e dalle relative di disposizioni di attuazione in materia di perquisizioni personali.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – sulle persone

Le ricerche

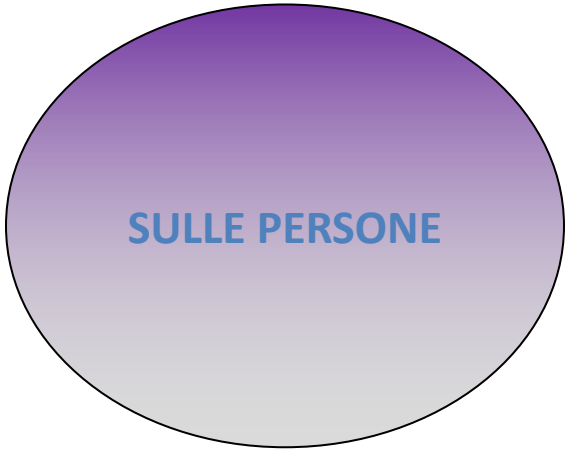


A mente dell'articolo 249 "perquisizioni personali" del Codice di procedura penale "la perquisizione personale "è eseguita nel rispetto della dignità e, nei limiti del possibile, del pudore di chi vi è sottoposto". Inoltre, l'articolo 79 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale prevede che "le perquisizioni … sono fatte eseguire da persona dello stesso sesso di quella che vi è sottoposta, salvi i casi di impossibilità o di urgenza assoluta".

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – sulle persone

Le ricerche



La ricerca sulle persone deve 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

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati

Le ricerche

E' 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. L'atto di autorizzazione del magistrato deve essere motivato e tuttavia, nel caso di specie, la motivazione appare essere in *re ipsa*, dovendosi sempre ipotizzare che spazi chiusi presenti all'interno della sede di svolgimento delle attività aziendali possano contenere documenti rilevanti ai fini delle attività di controllo.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati

Le ricerche

Per apertura coattiva deve intendersi apertura contro la volontà del soggetto che abbia la disponibilità della cosa e la facoltà o lo strumento per provvedere spontaneamente alla sua apertura. Deve altresì intendersi apertura mediante il ricorso a mezzi di forzatura, circostanza che ricorre quando l'apertura spontanea non avvenga non per mancanza di atteggiamento collaborativo nella parte, ma per ragioni non imputabili alla sua volontà (ad esempio quando le chiavi di un mobile siano andate smarrite).

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati

Le ricerche

La lettera della legge parla di borse, casseforti, mobili, ripostigli "e simili". Si ritiene in proposito che debbano essere assimilati alle borse, alle casseforti, ai mobili ed ai ripostigli sia i mezzi di trasporto sia i computer, questi ultimi quando siano soggetti a forme di protezione hardware o software. A tale riguardo preme fare osservare come nessuna differenza debba essere ipotizzata tra strumenti di cautelazione meccanici (quali tradizionali chiavi metalliche) e strumenti di protezione elettronici (come parole-chiavi o password).

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati – gli archivi informatici

Le ricerche

I dati estratti dai pc e dai dispositivi di memoria di massa devono essere masterizzati in duplice copia, su supporti informatici possibilmente non modificabili, mentre quelli ritenuti, *prima facie*, di maggiore interesse operativo possono essere immediatamente stampati alla presenza della parte o del delegato ed allegati in atti; inoltre, i supporti e i documenti così acquisiti devono essere siglati dai verbalizzanti e dalla parte.

Una copia di detti supporti deve essere conservata, opportunamente cautelata, agli atti della verifica nell'eventualità di contestazioni sulla genuinità dei dati utilizzati quali prove di eventuali rilievi ed estrapolati dall'altra copia (c.d. "di lavoro"), acquisita agli atti dell'ispezione e oggetto di analisi da parte dei verificatori. È fatta salva ovviamente la facoltà del contribuente in verifica di richiederne una ulteriore copia.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati – gli archivi informatici

Le ricerche

Oltre all'acquisizione mirata di singoli file tramite duplicazione degli stessi, laddove ritenuto utile o necessario rispetto alle finalità dell'intervento e/o al profilo soggettivo del contribuente, i militari operanti possono acquisire anche l'intero contenuto di supporti di memoria (hard disk interni o esterni, USB drive, schede SD), avendo cura di effettuare una copia forense degli stessi (bitstream image, archivio in formato EWF o simili).

Le pratiche di Digital Forensics impongono l'esecuzione di una serie di attività che consentono di assicurare le fonti di prova digitale. Per "evidenza digitale" si intende un documento informatico o un file, di cui occorre acquisire un duplicato informatico, come definito dall'art. 1, comma 1, lettera i-quinquies del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'Amministrazione Digitale, di seguito CAD), avendo cura di preservare i cosiddetti "metadati" (tra cui, in particolare, le date di creazione e ultima modifica), soprattutto nel caso delle e-mail, atteso che nella componente nota come header sono contenute informazioni utili a rilevare l'autenticità di un messaggio.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati – gli archivi mail

Le ricerche

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, o per la quale è opposto il segreto professionale, adattate alle prescrizioni dettate in tema di fatturazione e conservazione dei documenti in forma elettronica; 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 possono essere acquisite sulla base di un provvedimento di autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, ex art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

I poteri di verifica

Il potere di ricerca – su oggetti o spazi cautelati

Le ricerche

SU AUTOVEICOLI E NATANTI ADIBITI AL TRASPORTO MERCI PER CONTO TERZI

Art. 52, comma 8, d.P.R. n. 63/1972 - 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.

I poteri di verifica

Il potere di verificazione

L'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamato, come più volte ricordato, dall'art. 33, 1° comma, del D.P.R. n. 600/73, contempla anche la possibilità di procedere a "verificazioni" e ad "ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni".

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.

I poteri di verifica

Il potere di verificazione

Le verificazioni si distinguono in «Dirette» ed «Indirette»

Le verificazioni «Dirette»

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

Le verificazioni «Indirette»

si concretizzano in elaborazioni di un insieme di dati attinenti la 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, queste verificazioni possono essere ricondotte ai poteri ispettivi solo in via di generale inquadramento, in quanto, in realtà, trovano più specifica legittimazione nell'ambito delle norme relative ai metodi di accertamento e di ricostruzione della base imponibile.

I poteri di verifica

Le Altre rilevazioni

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.

business international
The Executive Network

FIERA MILANO MEDIA

GRAZIANO GALLO

Verifiche Fiscali della Guardia di Finanza dopo la circolare 1/2018: cosa cambia per le imprese

La cooperazione internazionale

Relatore: dott. Graziano Gallo

La cooperazione internazionale

Le diverse forme

- La cooperazione internazionale designa ogni attività che l'amministrazione di uno Stato svolge nell'interesse prevalente, complementare o concorrente di un altro Stato
- Lo scambio di informazioni (la trasmissione di informazioni) è una forma di cooperazione internazionale suscettibili di utilizzo anche nell'ambito delle attività di verifica
- Controlli e verifiche multilaterali e simultanei sono forme di cooperazione internazionale finalizzate principalmente (ma non esclusivamente) allo scambio di informazioni.

La cooperazione internazionale

Le fonti internazionali

Regolamento (UE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010

Art. 26 trattati contro le doppie imposizioni

Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011

JOINT COUNCIL OF EUROPE/OECD CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS

Tax Information Exchange Agreement

La cooperazione internazionale

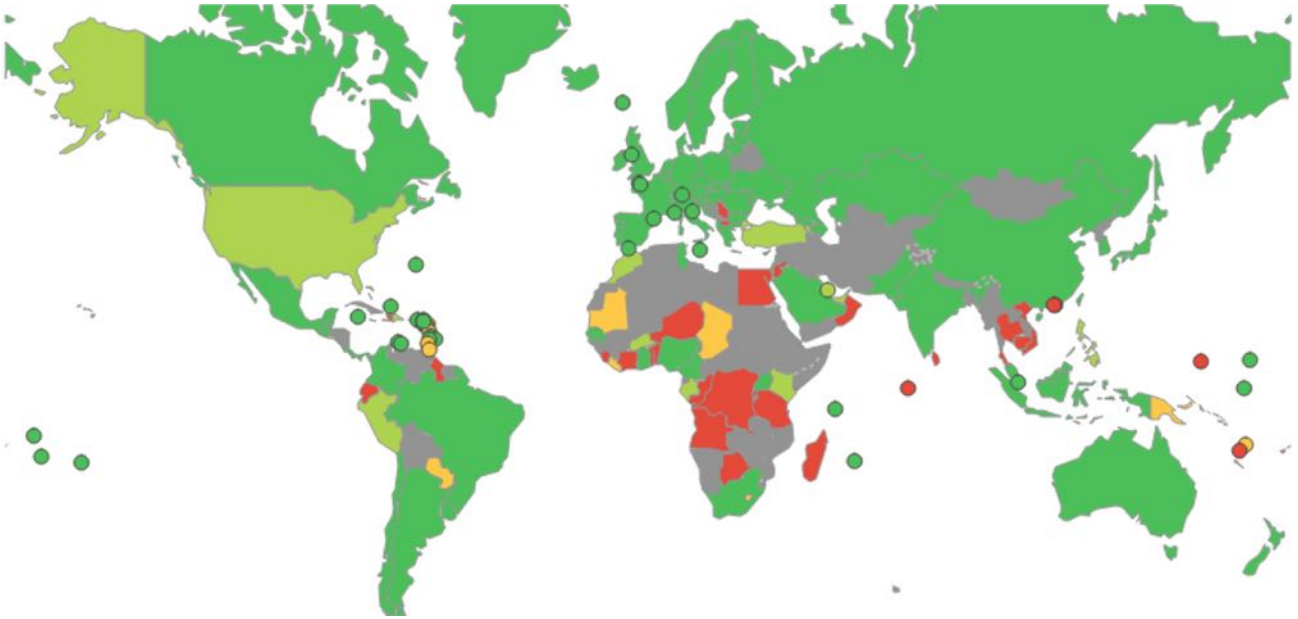
Le diverse forme

Lo scambio delle informazioni su richiesta, di cui all'art. 5 della Direttiva 2011/16/UE e dell'art. 7 del Reg. UE 904/2010, si sostanzia in un'attivazione inviata dall'autorità richiedente verso l'autorità interpellata, la quale trasmette all'autorità richiedente stessa le informazioni necessarie, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa, espletata come se l'autorità interpellata agisse per proprio conto o su input di altra autorità nazionale.
La richiesta, che in tal caso deve essere adeguatamente motivata, può anche avere ad oggetto un'indagine amministrativa specifica; l'autorità interpellata può comunque rifiutarsi di espletarla, rendendo note le motivazioni per le quali non ritenga necessaria l'indagine amministrativa stessa.

La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

La CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS risulta ad oggi sottoscritta da 117 diverse giurisdizioni tra cui l'Italia.



La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS Artt. 4-5

Article 4 – General provision

1. The Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant for the administration or enforcement of their domestic laws concerning the taxes covered by this Convention.

2. Deleted.

3. Any Party may, by a declaration addressed to one of the Depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him, in conformity with Articles 5 and 7.

Article 5 – Exchange of information on request

1. At the request of the applicant State, the requested State shall provide the applicant State with any information referred to in Article 4 which concerns particular persons or transactions.

2. If the information available in the tax files of the requested State is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that State shall take all relevant measures to provide the applicant State with the information requested.

La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS
Art. 18.

Article 18 – Information to be provided by the applicant State

1. A request for assistance shall indicate where appropriate:

a. the authority or agency which initiated the request made by the competent authority;

b. the name, address, or any other particulars assisting in the identification of the person in respect of whom the request is made;

c. in the case of a request for information, the form in which the applicant State wishes the information to be supplied in order to meet its needs;

d. in the case of a request for assistance in recovery or measures of conservancy, the nature of the tax claim, the components of the tax claim and the assets from which the tax claim may be recovered;

La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS
Art. 18.

e. in the case of a request for service of documents, the nature and the subject of the document to be served;

f. whether it is in conformity with the law and administrative practice of the applicant State and whether it is justified in the light of the requirements of Article 21.2.g.

2. As soon as any other information relevant to the request for assistance comes to its knowledge, the applicant State shall forward it to the requested State.

La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS
Art. 21.

Article 21 – Protection of persons and limits to the obligation to provide assistance

1. Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested State.

2. Except in the case of Article 14, the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested State the obligation:

a. to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant State;

b. to carry out measures which would be contrary to public policy (*ordre public*);

La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS
Art. 21.

c. to supply information which is not obtainable under its own laws or its administrative practice or under the laws of the applicant State or its administrative practice;

d. to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret, or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*);

e. to provide administrative assistance if and insofar as it considers the taxation in the applicant State to be contrary to generally accepted taxation principles or to the provisions of a convention for the avoidance of double taxation, or of any other

La cooperazione internazionale

Le Convenzione multilaterale sull'assistenza fiscale

CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS
Art. 21.

convention which the requested State has concluded with the applicant State;

f. to provide administrative assistance for the purpose of administering or enforcing a provision of the tax law of the applicant State, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested State as compared with a national of the applicant State in the same circumstances;

g. to provide administrative assistance if the applicant State has not pursued all reasonable measures available under its laws or administrative practice, except where recourse to such measures would give rise to disproportionate difficulty;

h. to provide assistance in recovery in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State.

La cooperazione internazionale

La convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni

Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni Art. 26 Modello OCSE

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.
2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

La cooperazione internazionale

La convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni

Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni Art. 26 Modello OCSE

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:
a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

La cooperazione internazionale

La convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni

Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni Art. 26 Modello OCSE

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.
5. In no case shall the provisions of paragraph3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

La cooperazione internazionale

IL TIEA

Il TIEA (Tax Information Exchange Agreement) è un accordo, il cui modello è stato elaborato in ambito OCSE, che disciplina lo scambio di informazioni in materia fiscale tra Paesi, Giurisdizioni e Territori.

Paese contraente	Stipula	In vigore dal	TIEA
Andorra	Firma: Madrid 22.09.2015 Ratifica: L. 3.10.2016, n.190	08.06.2017	Andorra
Bermuda	Firma: Londra 23.04.2012 Ratifica: L. 3.11.2016, n.216	03.04.2017	Bermuda
Isole Cayman	Firma: Londra 3.12.2012 Ratifica: L.18.06.2015, n.100	13.08.2015	Isole Cayman
Isole Cook	Firma: Wellington 17.05.2011 Ratifica: L. 17.10.2014, n.157	17.02.2015	Isole Cook

La cooperazione internazionale

IL TIEA

Guernsey	Firma: Londra 5.09.2012 Ratifica: L.10.02.2015, n.16	10.06.2015	Guernsey
Gibilterra	Firma: Londra 2.10.2012 Ratifica: L. 3.12.2014, n.187	12.06.2015	Gibilterra
Isola di Man	Firma: Londra 16.09.2013 Ratifica: L.10.02.2015, n.12	10.06.2015	Isola di Man
Stato di Jersey	Firma: Londra 13.3.2012 Ratifica: L. 17.10.2014, n.158	26.01.2015	Stato di Jersey
Liechtenstein	Firma: Roma 26.02.2015 Ratifica: L. 03.11.2016, n.210	20.12.2016	Liechtenstein
Turkmenistan	Firma: Roma 04.05.2015 Ratifica: L. 3.11.2016, n.217	18.01.2017	Turkmenistan
Monaco	Firma: Monaco 02.03.2015 Ratifica: L. 01.12.2016, n.231	04.02.2017	Monaco

La cooperazione internazionale

Controlli multilaterali e verifiche simultanee

Il quadro degli strumenti di scambio delle informazioni messo a punto dalla Direttiva 2011/16/UE si completa con la disciplina dei controlli simultanei.
Tale tipologia di attività ha come oggetto uno o più contribuenti che rivestono un interesse comune o complementare per due o più Stati membri.
Questa forma di cooperazione è ammessa tanto in materia di imposizione diretta quanto in ambito IVA e si distingue in:

- controlli multilaterali;
- verifiche simultanee.

L'autorità competente di ciascuno Stato membro:

- individua autonomamente i soggetti per i quali intende proporre un controllo simultaneo;
- informa l'autorità competente degli altri Stati membri interessati degli aspetti per i quali essa propone il controllo, indicando i motivi della scelta;
- specifica il termine entro il quale tali controlli devono essere effettuati.

La cooperazione internazionale

Controlli multilaterali e verifiche simultanee

Nel caso del controllo multilaterale, ciascuno Stato membro effettua l'attività ispettiva ritenuta più confacente al caso di frode nel proprio territorio nazionale, provvedendo, successivamente, a condividere le risultanze con le Amministrazioni fiscali estere partecipanti all'iniziativa. Il controllo deve essere organizzato tra due o più Stati Membri, tra i quali è presente uno "proponente" il controllo. Esso può essere organizzato simultaneamente ma questo non è obbligatorio.
La tematica del controllo multilaterale è prevista dall'art. 11 della Direttiva n. 2011/16/UE ai fini delle Imposte dirette e dall'art. 28 del Regolamento UE n. 904/2010 ai fini IVA.
La verifica simultanea è, invece, lo strumento mediante il quale due o più Stati possono consultarsi per esaminare, simultaneamente ed indipendentemente nei rispettivi ambiti territoriali, specifici profili dell'attività svolta, i cui riflessi fiscali possono rilevare ai fini dell'imposizione in entrambi i Paesi (ad esempio, per l'applicazione della disciplina del transfer pricing, la sussistenza di una stabile organizzazione, il regime impositivo dei dividendi, ecc.).
Essa è prevista dall'art. art. 12 della Direttiva n. 2011/16/UE ai fini delle imposte dirette e dall'art. 29 del Regolamento UE n. 904/2010 ai fini IVA.

La cooperazione internazionale

Normativa nazionale – L'art. 31-bis d.P.R. n. 600/1973

In sede di assistenza e cooperazione nello scambio di informazioni l'amministrazione finanziaria opera nel rispetto dei termini indicati agli articoli 7, 8, 8-bis e 10 della direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 del Consiglio, che ha abrogato la direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977. Le informazioni non sono trasmesse quando possono rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale, un processo commerciale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico. La trasmissione delle informazioni può essere, inoltre, rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro richiedente, per motivi di fatto o di diritto, non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni.
In sede di assistenza e cooperazione per lo scambio di informazioni, la presenza negli uffici amministrativi e la partecipazione alle indagini amministrative di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri stati membri dell'Unione europea, è disciplinata dall'articolo 11 della direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 del Consiglio. Alla presenza dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che esercitano il coordinamento delle indagini amministrative, i funzionari esteri possono interrogare i soggetti sottoposti al controllo ed esaminare la relativa documentazione, a condizione di reciprocità e previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata. I funzionari dell'Amministrazione finanziaria utilizzano direttamente le informazioni scambiate durante le indagini svolte all'estero.

La cooperazione internazionale

Normativa nazionale – L'art. 31-bis d.P.R. n. 600/1973

Quando la situazione di uno o più soggetti di imposta presenta un interesse comune o complementare con altri Stati membri, l'Amministrazione finanziaria può decidere di procedere a controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie degli altri Stati membri, ciascuno nel proprio territorio, allo scopo di scambiare le informazioni così ottenute quando tali controlli appaiano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro. L'Amministrazione finanziaria individua, autonomamente, i soggetti d'imposta sui quali intende proporre un controllo simultaneo, informando le autorità competenti degli altri Stati membri interessati circa i casi suscettibili di un controllo simultaneo. A tale fine, essa indica, per quanto possibile, i motivi per cui detti casi sono stati scelti e fornisce le informazioni che l'hanno indotta a proporli, indicando il termine entro il quale i controlli devono essere effettuati. Qualora l'autorità competente di un altro Stato membro proponga di partecipare ad un controllo simultaneo, l'Amministrazione finanziaria comunica alla suddetta autorità l'adesione o il rifiuto ad eseguire il controllo richiesto, specificando, in quest'ultimo caso, i motivi che si oppongono all'effettuazione di tale controllo. Nel caso di adesione alla proposta di controllo simultaneo avanzata dall'autorità competente di un altro Stato membro, l'Amministrazione finanziaria designa un rappresentante cui compete la direzione e il coordinamento del controllo.

business international
The Executive Network

FIERA MILANO MEDIA

GRAZIANO GALLO

Verifiche Fiscali della Guardia di Finanza dopo la circolare 1/2018: cosa cambia per le imprese

Rapporti tra Regime di adempimento collaborativo e verifica

Relatore: dott. Graziano Gallo

Il regime di adempimento collaborativo

Generalità

Il nuovo regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e le grandi imprese è stato introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e favorire, nel comune interesse, la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.
L'ammissione al regime è riservata a soggetti dotati di specifici requisiti soggettivi ed oggettivi. L'adesione ad esso garantisce significativi vantaggi, producendo una sostanziale modificazione nelle modalità di interazione tra amministrazione fiscale e impresa.

Il regime di adempimento collaborativo

Generalità

2008
L'OCSE pubblica lo studio "*Into the role of tax intermediaries*"
Nasce in Italia il tutoraggio fiscale delle grandi imprese

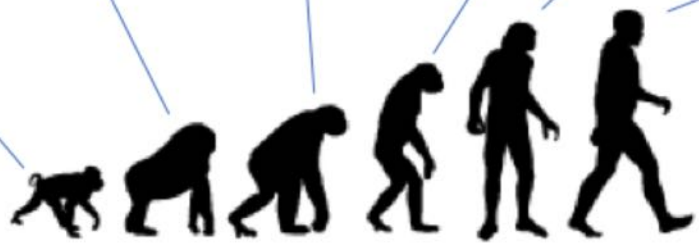
2013
L'OCSE pubblica lo studio "*Co-operative compliance: a framework*"
Il 25 giugno viene avviato in Italia il progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate sulla co-operative compliance delle grandi imprese

2015
Entra in vigore il Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 che introduce il regime facoltativo di adempimento collaborativo per le grandi imprese

2016
Il 14 aprile l'Agenzia delle entrate pubblica il primo provvedimento del Direttore sull'accesso al nuovo regime di adempimento collaborativo
A giugno L'OCSE pubblica lo studio "*Building a better tax control framework*"
Il 16 settembre l'Agenzia delle entrate emana la circolare n. 38/E contenente chiarimenti sul nuovo regime di adempimento collaborativo

2017
Il 26 maggio l'Agenzia delle entrate pubblica il secondo provvedimento del Direttore sull'accesso al nuovo regime di adempimento collaborativo.

2020
Il nuovo regime di adempimento collaborativo viene reso accessibile a tutte le imprese con fatturato superiore a euro 100 milioni ed a tutte le imprese appartenenti a gruppi



Il regime di adempimento collaborativo

Generalità

Il regime di adempimento collaborativo

I benefici

No surprise approach: le tematiche fiscali d'impresa vengono discusse preventivamente con funzionari dell'Agenzia delle entrate appartenenti ad unità specializzate

Fairness first: le conseguenti decisioni finalizzate alla redazione corretta delle dichiarazioni fiscali sono assunte di comune accordo sulla base di una discussione condotta su un piano di parità delle posizioni ed alla stregua di criteri di obiettività ed imparzialità

Tax audit shelter: oggetto della discussione sono le tematiche fiscali d'impresa attuali, per le quali è necessario decidere quale sia il trattamento corretto. Viene dunque definitivamente archiviata la tradizionale tecnica della verifica sui pregressi periodi d'imposta, immancabilmente foriera di contestazioni e contenzioso e generatrice dei correlati costi di gestione

Early certainty: la definizione preventiva del trattamento da riservare alle tematiche fiscali suscettibili di sollevare dubbi consente di acquisire certezza di comportamenti e di poter dunque pianificare più consapevolmente l'impiego delle risorse finanziare e gli investimenti dell'impresa

Il regime di adempimento collaborativo

I benefici

Esclusiva competenza dell'Agenzia delle entrate: le imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo sono sottoposte all'esclusiva vigilanza fiscale dell'Agenzia delle entrate. Nei loro confronti la Guardia di finanza non può eseguire controlli e verifiche tributarie

Eliminazione del rischio di sanzioni penali: l'implementazione del sistema di controllo del rischio fiscale necessario per l'accesso al regime e la sua validazione da parte dell'Agenzia delle entrate rendono impossibile la configurazione del dolo specifico di evasione, elemento costitutivo delle più gravi fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, costituendosi con ciò ostacolo, solo eccezionalmente superabile, alla perseguibilità penale di eventuali violazioni contestate

Preventivo accordo scritto e vincolante con l'Agenzia sulle operazioni di maggior rilievo. Possibilità di sottoscrivere con l'Agenzia accordi preventivi e vincolanti per entrambe le parti ai fini della definizione del trattamento fiscale delle operazioni straordinarie e di quelle a rilevanza strategica".

Sospensione della riscossione delle sanzioni amministrative fino a definizione del contesto: nel caso di accertamenti fiscali, la riscossione delle sanzioni irrogate nei termini sopra indicati non può comunque avere luogo prima della definizione del contesto in sede amministrativa o contenziosa

Il regime di adempimento collaborativo

I benefici

Rimozione dell'obbligo di prestare garanzie: i contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette

Riduzione delle sanzioni amministrative in caso di contestazioni: il sistema di controllo del rischio fiscale, di cui l'impresa è tenuta a dotarsi per l'ammissione al regime, e l'interlocuzione preventiva e costante con i funzionari specializzati dell'Agenzia delle entrate circoscrivono significativamente il rischio di contestazioni. Tuttavia, qualora nel corso dei confronti periodici con l'Agenzia emergessero posizioni non condivise e venissero dunque assunte decisioni oggetto di successive contestazione da parte della stessa Agenzia, le sanzioni applicabili sarebbero ridotte del 50% e non potrebbero in ogni caso superare la misura minima prevista dalla legge

Interpelli abbreviati: indipendentemente dai costanti momenti di confronto con i funzionari specializzati, l'impresa può sempre accedere alla procedura di interpello preventivo abbreviato, stabilita con d.m. 15 giugno 2016, per ottenere, entro 45 giorni, una risposta in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a fattispecie concrete in relazione alle quali ravvisa rischi fiscali

Reputation enhancement: le generalità delle imprese che aderiscono al regime sono inserite nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate

Il regime di adempimento collaborativo

La posizione della Guardia di finanza

In linea di principio, la volontà dei contribuenti di accedere a forme privilegiate di dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria attraverso l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo rappresenta una chiara evidenza di minor rischio fiscale e, dunque, nella prospettiva della selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, tali posizioni rivestono un interesse operativo minimo.
L'avvio di attività ispettive nei confronti dei soggetti economici in argomento, da ritenersi conseguentemente ammissibili soltanto in caso di ricorrenza di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, dovrà essere previamente coordinato con il Comando Generale – III Reparto, che assumerà contatti diretti con la Direzione Centrale Accertamento al fine di escludere conflitti o sovrapposizioni nelle rispettive attività istruttorie.

business international
The Executive Network

FIERA MILANO MEDIA

GRAZIANO GALLO

Verifiche Fiscali della Guardia di Finanza dopo la circolare 1/2018: cosa cambia per le imprese

Milano, 27 febbraio 2018

Grazie per l'attenzione

graziano.gallo@dianomos.com

DIANOMOS
TAX COMPLIANCE DESK
www.dianomos.com