



# Attività ispettiva fiscale della Guardia di Finanza: poteri, percorsi operativi e garanzie



***Col.t. ST Cosmo VIRGILIO  
Comandante Provinciale  
della Guardia di finanza di Vicenza***

**25 ottobre 2022**



## *..parleremo di...*

- Nuova impostazione azione ispettiva GdF
- Accesso in azienda e accesso domiciliare
- Attività di ricerca documentale e permanenza presso sede impresa
- Contraddittorio con contribuente e coordinamento con Agenzia Entrate
- Riesame degli atti ispettivi e cenni in materia di accesso atti



# ..parleremo di...



- Nuova impostazione azione ispettiva GdF

- Accesso in azienda e accesso domiciliare

- Attività di ricerca documentale e permanenza presso sede impresa

- Contraddittorio con contribuente e coordinamento con Agenzia Entrate

- Riesame degli atti ispettivi e cenni in materia di accesso atti



# Manuale operativo 1/2018: cambio di passo

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

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



MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI  
CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLE  
FRODI FISCALI

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITÀ DI VERIFICA  
SCHEDE ILLUSTRATIVE



Circolare n. 1/2008

Circolare n. 1/2018

e delle  
elle frodi



## POTENZIAMENTO ATTIVITA' INVESTIGATIVA

Orientare l'azione di controllo nei confronti dei contribuenti connotati da significativi rischi di evasione/frode fiscali, in una cornice di complementarietà e sempre **maggiore coordinamento** con l'Agenzia delle entrate

Migliorare **processo di selezione** dei soggetti da sottoporre ad **attività ispettiva**





**CAMBIAMENTO**

**No a controlli  
generalizzati!**



**Affinamento processo selezione  
«mirato» degli obiettivi**

- ✓ miglioramento della capacità di effettuare controlli mirati
- ✓ più efficace utilizzo delle banche dati e degli strumenti di cooperazione internazionale
- ✓ rafforzamento della lotta alla grande evasione e alle frodi fiscali
- ✓ contenimento dell'impatto dell'accertamento sull'attività degli operatori economici e sostegno all'adempimento spontaneo agli obblighi tributari
- ✓ aumento della competitività del sistema Paese
- ✓ tutela operatori economici onesti e rispettosi regole



# Processo selezione posizioni basato sulla sistemica valorizzazione di tutto il patrimonio informativo a disposizione

**indagini di polizia giudiziaria** svolte per qualsiasi reato



**attività antiriciclaggio e di contrasto a diversi illeciti economico - finanziari**



**controllo economico del territorio e ricerca informativa**



**analisi di rischio** sviluppata con banche dati e ai diversi sistemi e applicativi informatici





## Cosa significa tutto ciò....?



**Concentrare l'azione ispettiva sulle posizioni connotate dai più gravi indizi di consistente evasione/frode fiscale**



**Preservare la qualità degli interventi**



**Evitare controlli indiscriminati sulla generalità degli operatori economici**



**Contribuire a deflazionare il contenzioso tributario**





## Poteri ispettivi esercitabili GdF

Legge n. 4/1929 – d.P.R. n. 633/1972 –  
d.P.R. n. 600/1973 – D. Lgs. n. 68/2001

Tre principali categorie:

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



## *..parleremo di...*



• Nuova impostazione azione ispettiva GdF

• Accesso in azienda e accesso domiciliare

• Attività di ricerca documentale e permanenza presso sede impresa

• Contraddittorio con contribuente e coordinamento con Agenzia Entrate

• Riesame degli atti ispettivi e cenni in materia di accesso atti

*Guardia di Finanza*



# ACCESSO

(art. 52, c. 1, prima parte, d. P.R. n. 633/72 e art. 33, c. 1, d.P.R. n. 600/73)

Atto amministrativo di natura autoritativa che consiste nel potere di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, in quelli utilizzati dagli enti non commerciali, nonché nei locali adibiti ad abitazione.



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.



# ACCESSO

Presupposto accesso è la sussistenza di **esigenze effettive** di indagine e controllo sul luogo (art. 12 Statuto)

durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività

minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività e alle relazioni commerciali o professionali del contribuente

*...salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati...*



quasi sempre in abiti civili e senza alcun dispiegamento di armi






# ACCESSO

Luoghi ove è possibile esperire l'accesso:

- non sono solo quelli **dichiarati dal contribuente** [art. 35, comma 2, lett. d), del D.P.R. 633/72 – ossia quelli indicati sulla dichiarazione di inizio attività], ma **anche quelli non dichiarati** dalla parte e **individuati prima e durante le attività ispettive**;
- anche se **non riferibili direttamente al soggetto sottoposto a verifica** in cui gli organi di controllo ritengono di poter reperire elementi utili ai fini dell'attività ispettiva;
- art. 52 D.P.R. 633/72: elemento della **“utilità per l'accertamento”**, non rilevando che il luogo dell'accesso sia di proprietà o nella disponibilità del contribuente controllato.



**Problema:** unica struttura, sedi di differenti società.





# ACCESSO

## Locali adibiti ad esercizio attività commerciali ed agricole

Ordine in foglio di servizio.

Locali “destinati” (non necessaria proprietà o diponibilità diretta da parte contribuente).

Non è necessaria presenza titolare o rappresentate legale: sufficiente assistenza altro soggetto incaricato.



## Locali adibiti ad attività professionali

Ordine riportato in foglio di servizio.

Necessaria presenza titolare studio o altra persona appositamente delegata (non occorre collaborazione attiva; non solo rappresentanza formale, ma attribuzione sostitutiva della presenza per assistere).

In caso di studi associati, se attività riguarda un solo professionista occorre individuare locali a questo riferibili.





## ACCESSO presso studio professionale



Assumere in fase preparatoria tutte le iniziative utili ad assicurarsi della presenza del titolare dello studio o di un soggetto da questo delegabile.

Qualora i verificatori constatino in sede di accesso l'assenza del titolare dello studio o di un suo delegato, essi devono, di norma:

- chiedere al soggetto presente presso lo studio di contattare tempestivamente il titolare e farsi rilasciare, ove necessario, la delega prevista, possibilmente via fax o via posta elettronica;
- in caso di irreperibilità del titolare, adottare ogni opportuna cautela per impedire che, durante l'attesa, possano essere perpetrati tentativi di distruzione od occultamento della documentazione (all'occorrenza, anche disponendo apposita sorveglianza esterna);
- evitare in ogni caso il rinvio dell'intervento, una volta manifestate a terzi le qualifiche dei verificatori e le finalità dell'accesso.



## ACCESSO presso studio professionale

E' da evidenziare che l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 richiede la sola "presenza" del professionista o di un proprio delegato, sicché non è necessario che essi collaborino attivamente con i verificatori nel corso dell'intervento, che dunque può iniziare e proseguire anche a fronte di eventuali atteggiamenti o condotte ostruzionistiche, peraltro generalmente evitabili con un sereno e costruttivo confronto







# ACCESSO

In base al luogo in cui viene eseguito l'accesso, la Legge prevede differenti **REGIMI DI AUTORIZZAZIONE**, la cui inosservanza può determinare la nullità degli atti compiuti.

Se si tratta di accesso nei locali destinati ad **ESCLUSIVO ESERCIZIO** di **ATTIVITÀ COMMERCIALE** è sufficiente l'autorizzazione del **CAPO DELL'UFFICIO**.



È necessaria, invece, anche l'autorizzazione del **PROCURATORE DELLA REPUBBLICA** per gli accessi nel luogo di domicilio e in quelli promiscuamente adibiti ad esercizio di attività commerciale e di abitazione.



## ACCESSO domiciliare

La concessione di tale autorizzazione richiede la valutazione da parte dell'A.G. competente circa la sussistenza delle seguenti condizioni:

- deve avere, alla base **GRAVI INDIZI** di violazione delle leggi tributarie, indizi che devono essere valutati dal P.M.;
- ci deve essere la **PROBABILITÀ** che nei locali in cui si intende accedere si possano reperire libri registri o documenti scritture ed altre prove delle violazioni.




Affinché un determinato locale possa essere qualificato come abitazione occorre che lo stesso sia **destinato in modo concreto e attuale** allo svolgimento di attività riconducibili alla sfera privata risultando invece insufficiente la mera predisposizione di alcuni vani o spazi per un saltuario pernottamento o per la consumazione di pasti.





## ACCESSO



**Mezzi adibiti o funzionalmente collegati all'attività economica del contribuente controllato:** stessa autorizzazione che dispone accesso presso sede azienda. Secondo la giurisprudenza: auto intestata a contribuente; auto dell'amministratore della società verificata (auto usata da chi ricopre cariche di vertice la rende riferibile all'azienda).

**In caso contrario:** autorizzazione AG per gravi indizi di violazioni tributarie. Secondo la giurisprudenza: auto di un dipendente della società (pure se documenti vengono consegnati spontaneamente); auto di un soggetto terzo rispetto al soggetto verificato, tranne che nel caso di flagrante tentativo di sottrarre documentazione della società mentre è in corso una ispezione documentale nei confronti di quest'ultima.





## *..parleremo di...*

- Nuova impostazione azione ispettiva GdF
- Accesso in azienda e accesso domiciliare
- Attività di ricerca documentale e permanenza presso sede impresa
- Contraddittorio con contribuente e coordinamento con Agenzia Entrate
- Riesame degli atti ispettivi e cenni in materia di accesso atti



# RICERCA

Artt. 55, d.P.R. n. 633/72 e 32, d.P.R. n. 600/73)

Potere che si può esercitare a prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno adempiuto all'obbligo di esibizione e consegna della documentazione.

Fase connotata da pregnante natura esecutiva e autoritativa, con adozione accorgimenti atti a evitare sottrazione e/o occultamento documentazione varia.



Possibile acquisizione documentazione anche extra-contabile riferita a soggetti terzi (successivo avvio attività ispettiva).



## RICERCA

Nelle fasi di avvio della verifica, 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. Ugualmente, può essere utile procedere all’apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.



**E' sempre necessaria  
l'autorizzazione del  
Procuratore della Repubblica.**





## RICERCA/ACQUISIZIONE informatica

**La ricerca e l'estrazione di documenti informatici:** il Manuale operativo ribadisce l'assoluta importanza di procedere a tale forma di acquisizione.

Previsto l'impiego di militari in possesso della qualifica in *Computer Forensics* e *Data Analysis* (soprattutto) quando la verifica riguardi contribuenti che adottano sistemi digitali complessi, ovvero che operano nel segmento della c.d. economia digitale oppure che possano celare la contabilità nei sistemi cc.dd. *cloud*



Il militare operante, specialmente ove qualificato CFDA, è tenuto a documentare in modo chiaro e preciso tutte le operazioni di acquisizione e di analisi, indicando gli strumenti *hardware* e *software*.





Utilità di procedere a ricerche/acquisizioni di:

- supporti informatici fisici (cd, dvd, hard-disk esterni, chiavi usb);
- dati presenti nell'hard-disk dell'elaboratore, mediante trasferimento su altro supporto informatico esterno (c.d. copia forense).



Il comma 9, art. 52, d.P.R. n. 633/72 prevede (in deroga alle disposizioni del comma 7) che gli operatori A.F. che procedono all'accesso nei locali dei soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale. Conseguentemente, è consentito ai verificatori procedere all'elaborazione dei dati ivi contenuti successivamente, al di fuori dei locali del contribuente, con ciò attribuendo agli stessi, evidentemente, anche la facoltà di adottare gli accorgimenti necessari a tale scopo.





## RICERCA/ACQUISIZIONE informatica



Particolari misure per assicurare la pertinenza alla verifica dei dati informatici acquisiti presso le società appartenenti a gruppi multinazionali che utilizzano architetture informatiche condivise con le altre entità del gruppo. ...assicurare un ragionevole collegamento tra le informazioni apprese e il contesto ispettivo, dovendosi evitare acquisizioni indiscriminate di dati....Es.: circoscrivere la ricerca agli *account* di posta elettronica di alcuni dipendenti della società verificata, nominativamente individuati in ragione dei ruoli e delle responsabilità che essi rivestono in seno all'organizzazione.

Comunicazioni *e-mail*: quelle 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 A.G. (come per aperture plichi sigillati, art. 52, c. 3, d.P.R. n. 633/72).





## PERMANENZA PRESSO SEDE IMPRESA

La **permanenza** presso la sede del contribuente dovuta a verifiche, non può superare i 30 giorni lavorativi (15 se imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi), prorogabili per ulteriori 30 giorni (15 nei casi predetti) nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio.

Possibilità di tornare presso sede del contribuente per esame eventuali osservazioni e richieste ovvero, previo assenso motivato capo ufficio, per specifiche ragioni.



Si considerano i giorni di **effettiva presenza** presso la sede del contribuente



## PERMANENZA PRESSO SEDE IMPRESA

Il concetto di “**permanenza**” non coincide con la durata complessiva della verifica che comprende, oltre ad attività di controllo normalmente svolte presso la sede o i locali del contribuente, una serie di ulteriori adempimenti che possono essere effettuati anche in altri ambiti (es., riscontri di coerenza esterna, elaborazioni di dati, acquisizione di informazioni da terzi, predisposizione di richieste a Uffici pubblici/altri reparti GdF, attivazione cooperazione amm.va internazionale).



Il termine di permanenza rileva, quindi, sul piano dell'effettiva permanenza presso la sede del contribuente per esigenze propriamente ispettive, considerando quindi le giornate lavorative effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo, con esclusione di singoli ed episodici contatti connessi ad adempimenti meramente procedurali (quali, ad esempio, notifiche, prelievo o riconsegna atti, ecc.).



## *..parleremo di...*

- Nuova impostazione azione ispettiva GdF
- Accesso in azienda e accesso domiciliare
- Attività di ricerca documentale e permanenza presso sede impresa
- Contraddittorio con contribuente e coordinamento con Agenzia Entrate
- Riesame degli atti ispettivi e cenni in materia di accesso atti



# IL CONTRADDITTORIO

## MANUALE OPERATIVO CIRCOLARE N. 1/2018

L'Ordinamento nazionale non prevede un obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio in corso d'istruttoria, ma lo circoscrive ad alcune ipotesi tassative come ad, esempio, in caso di abuso del diritto o di rettifiche del reddito delle persone fisiche attraverso l'accertamento "sintetico".



.....soprattutto sotto l'impulso della giurisprudenza dell'Unione europea, si va affermando che i principi del "giusto processo" e del diritto di difesa da parte del contribuente impongono di riconoscere anche al contraddittorio endoprocedimentale (quindi, pure a quello attuato nel corso dei controlli e delle verifiche fiscali condotte dai Reparti della Guardia di Finanza) una sorta di «carattere di doverosità».





# IL CONTRADDITTORIO

## MANUALE OPERATIVO CIRCOLARE N. 1/2018



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



MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI  
CONTRASTO ALL'EVASIONE E ALLE  
FRODI FISCALI

Il Manuale operativo – circolare n. 1/2018 prescrive ai verificatori di adottare ogni accorgimento al fine di garantire al contribuente le **migliori condizioni di partecipazione** alle attività ispettive, modulando i tempi delle richieste in funzione delle effettive difficoltà di acquisire ed elaborare le informazioni necessarie

Un'attività ispettiva che si sviluppa con la piena ed effettiva partecipazione del contribuente, tendenzialmente, dà luogo a proposte di recupero fiscale più fondate e aderenti alla reale capacità contributiva, scongiurando prospettazioni arbitrarie o illegittime.



## COORDINAMENTO CON AGENZIE FISCALI



**Compresenza di più attori istituzionali nell'Amministrazione Finanziaria (Guardia di Finanza e Agenzia delle entrate)**

**IMPONE**

**Specifiche misure di coordinamento tra le due Istituzioni**

**Evitare:**

- **Diseconomie amministrative**
- **Sovrapposizioni operative**
- **Contraddizioni/incertezze interpretative**
- **Appesantimenti contribuente**



*Guardia di*



## COORDINAMENTO CON AGENZIE FISCALI

Sinergia tra Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza per **mappatura fenomeni evasivi e integrazione analisi di rischio**

NOVITÀ  
Strategico

**Commissione consultiva** per il contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali

Centrale

Tecnico-operativo

**Condivisione di rilievi**

di particolare complessità

fondati sul  
disconoscimento di  
operazioni elusive/abusive

fattispecie di fiscalità  
internazionale

connotati da  
incertezza normativa







# COORDINAMENTO CON AGENZIE FISCALI

**Locale**

**Coordinamento operativo in fase di esecuzione e programmazione verifiche ai fini II.DD. e IVA**



**..costanti interlocuzioni..**

## Minori dimensioni

- Coordinamento mediante canale telematico del M.U.V.

## Medie dimensioni

- Coordinamento con Direzioni Provinciali dell'Agencia delle entrate

## Maggiori dimensioni

- Coordinamento con Direzioni Regionali dell'Agencia delle entrate



Gu

Finanza



## COORDINAMENTO CON AGENZIE FISCALI

**Locale**

**Coordinamento operativo in fase esecuzione e programmazione attività ispettive**



**Invio di lettere di invito alla *compliance*** (art. 1, commi 634, 635 e 636, Legge n. 190/2014)

Nei confronti contribuenti destinatari delle missive AdE, possono essere avviate attività ispettive soltanto qualora i Reparti già dispongano o vengano in possesso successivamente di elementi indicativi di elevato livello di rischio di evasione o di frode, ulteriori e diversi rispetto a quelli segnalati. A tal fine, i Reparti verificheranno sempre, prima dell'avvio di verifiche e controlli fiscali, eventuale presenza di comunicazioni trasmesse da AdE consultando, per ciascun contribuente, la specifica funzionalità dell'Anagrafe Tributaria.



## *..parleremo di...*

- Nuova impostazione azione ispettiva GdF
- Accesso in azienda e accesso domiciliare
- Attività di ricerca documentale e permanenza presso sede impresa
- Contraddittorio con contribuente e coordinamento con Agenzia Entrate
- Riesame degli atti ispettivi e cenni in materia di accesso atti



## RIESAME E INTEGRAZIONE DEGLI ATTI ISPETTIVI DEI REPARTI

In linea di principio, non sono assoggettati ad autotutela in ambito tributario gli atti di esecuzione delle attività ispettive tributarie formati dai Reparti, per via della loro **natura endoprocedimentale** e della loro inattitudine a produrre, in via autonoma e immediata, effetti giuridici pregiudizievoli per il contribuente al quale sono rivolti.



NOTA  
BENE

**Manuale 1/2018**: nuova procedura da seguire nel caso in cui, **successivamente all'invio del processo verbale di constatazione all'Agenzia delle entrate**, sopravvenga la conoscenza di dati e notizie che appaiano idonei a riconfigurare la pretesa in senso più favorevole alla parte



Prosecuzione “ideale” del contraddittorio anche oltre il momento di conclusione della fase istruttoria del procedimento tributario, che si sostanzia nella sottoscrizione/consegna del p.v.c.



## RIESAME E INTEGRAZIONE DEGLI ATTI ISPETTIVI DEI REPARTI



Avviso di  
accertamento non  
ancora emanato

....i Reparti operanti dovranno svolgere un attento esame per valutare, in alternativa, la **riapertura del processo verbale di constatazione**, onde rappresentare l'effetto che i nuovi elementi comportano sulla quantificazione della pretesa impositiva già proposta per il recupero a tassazione, ovvero **l'invio all'Ufficio finanziario competente** di tutta la documentazione rappresentativa delle nuovi evidenze, in ogni caso informando il contribuente interessato...



## RIESAME E INTEGRAZIONE DEGLI ATTI ISPETTIVI DEI REPARTI



Avviso di  
accertamento  
emanato

... il Reparto operante dovrà, **comunque, partecipare**, nel modo ritenuto più opportuno, i **nuovi elementi di conoscenza** alla competente articolazione dell'**Agenzia delle Entrate**, anche in vista dell'eventuale modifica o annullamento dell'atto impositivo.



## ACCESSO AGLI ATTI ISPETTIVI (cenni)

Diritto di accesso agli atti delle verifiche e dei controlli fiscali deve ritenersi esperibile solo qualora l'Agenzia delle Entrate abbia emanato il provvedimento definitivo di accertamento.



In presenza avviso accertamento AdE originato a seguito di ispezione GdF, il destinatario dell'istanza per accedere agli atti deve individuarsi non nel Reparto del Corpo operante ma nell'Ufficio AdE che ha emanato atto.

Se riceve istanza accesso, il Reparto operante:

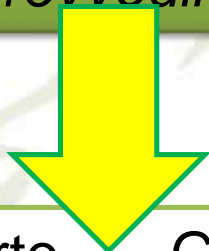
inoltra immediatamente la richiesta a Ufficio AdE già destinatario degli atti della verifica.

informa, con separata trattazione, il soggetto istante che istanza accesso inviata AdE



## ACCESSO AGLI ATTI ISPETTIVI (cenni)

Casi in cui documentazione oggetto istanza di accesso è detenuta **solo** dal Reparto GdF operante (es: *richiesta di autorizzazione indagini finanziarie, provvedimento di autorizzazione indagini finanziarie, segnalazioni o comunicazioni per avvio dell'intervento, richieste e provvedimenti AG per accesso domiciliare, ecc.*)



Il Reparto GdF operante destinatario istanza accesso, quando abbia formato l'atto oggetto della richiesta o detenendolo stabilmente, previa verifica dell'avvenuta emanazione dell'avviso di accertamento AdE e sussistenza dei requisiti previsti, fornisce diretto riscontro alla parte.







# Attività ispettiva fiscale della Guardia di Finanza: poteri, percorsi operativi e garanzie



*... grazie per l'attenzione...*

**virgilio.cosmo@gdf.it**

<https://www.gdf.gov.it/it/gdf-comunica/documenti-e-pubblicazioni/circolari>