



# Le verifiche fiscali e la tutela del contribuente

a cura dell'Avv. Maurizio Villani e Avv. Federica Attanasi

## 1. Premessa

L'amministrazione finanziaria, al fine di controllare i corretti adempimenti dei contribuenti, si avvale di una serie di poteri istruttori e di controllo.

Oltre ai controlli meramente formali, vi sono anche quelli prettamente sostanziali, la cui finalità è quella di verificare se da parte del contribuente siano stati compiuti atti idonei a determinare l'occultamento di profitti, di costi fittizi, piuttosto che di documenti falsi.

Questo tipo di controllo sostanziale, va sotto il nome di "verifica fiscale" e può essere compiuto sia dagli ispettori dell'Agenzia dell'Entrate, che da parte della Guardia di Finanza: essi pongono in essere una vera e propria "indagine", durante la quale hanno la possibilità di procedere all'accesso, all'ispezione ed alle verifiche documentali (che possono essere finanziarie, bancarie<sup>1</sup> o postali) che più ritengono necessarie e opportune.

L'indagine fiscale, può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica, giuridica, società di persone o ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale; rappresenta, senza dubbio, lo strumento di controllo più invasivo e incisivo di cui dispone l'amministrazione finanziaria: è il momento durante il quale, nel tentativo di ricostruire la capacità contributiva del contribuente, si mette quest'ultimo in uno *status* di soggezione psicologica tale da poterlo far incorrere in errori.

È per questo che occorre, in via preliminare, rendere sempre edotto il contribuente su come comportarsi durante le ispezioni fiscali e su come evitare tutte quelle errori banali che di per sé, in un'eventuale e successiva fase contenziosa, potrebbero diventare rilevanti e decisivi per la decisione finale che la Commissione Tributaria sarà tenuta a prendere. È importante, dunque, che egli sia a conoscenza dei propri diritti e doveri nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria (A.F.), nonché delle norme che regolano l'operato degli accertatori.

Peraltro, le frequenti modifiche legislative e le difficoltà di interpretazione delle norme, relative agli adempimenti sia formali che sostanziali, di certo elevano ulteriormente la possibilità di commettere tali inesattezze. Per questo motivo è fondamentale individuare la puntuale normativa che il legislatore ha stabilito per poter poi, conseguentemente, rilevare le possibili difese a garanzia del contribuente (stante, il consolidato orientamento di legittimità in base al quale è stata affermata la necessità di garantire una più efficace tutela del contribuente, dinanzi

ai sempre più frequenti comportamenti "arbitrari" tenuti dall'A.F. durante gli accertamenti fiscali).

## 2. Riferimenti Normativi

La verifica fiscale è disciplinata, in maniera precisa dai seguenti articoli:

- **Art. 52 D.P.R. n. 633 del 26/10/1972** e successive modifiche ed integrazioni (relativo all'Iva e disciplinante i poteri e i doveri che i funzionari posseggono durante la verifica) applicabile alle imposte dirette grazie al rinvio contenuto nell'**art. 33, comma 1, D.P.R. n. 600 del 29/09/1973**, come modificato dall'**art. 23, comma 26, D.L. n. 98 del 06 luglio 2011** convertito in legge;

- **Art. 12 della legge n. 212 del 27/07/2000** (c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente) che disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali ed i connessi limiti che non devono essere travalicati dagli ispettori durante la loro attività accertatrice.

Ebbene, la normativa di riferimento, consente *prima facie* di comprendere come, essendo la verifica fiscale una vera e propria indagine di polizia amministrativa, sia necessario che essa venga avviata al solo fine di tutelare l'interesse pubblico mediante la ricerca e la repressione degli illeciti tributari; nel contempo, però, è necessario che essa sia anche improntata a criteri di legalità, economicità, efficienza e trasparenza, e che sia eseguita nel pieno rispetto dei diritti e delle garanzie riconosciute al contribuente sottoposto al controllo.

## 3. Accesso, ispezione e verifica

Il succitato art. 12 ex l. 212/2000 prevede che **tutti gli accessi, le ispezioni e le verifiche debbano essere necessariamente giustificati da esigenze "effettive di indagine e controllo sul luogo" e che gli stessi debbano svolgersi**, salvo casi eccezionali ed urgenti (adeguatamente documentati), **"durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente"**.

- La verifica, inoltre, ex art. 12 co. 5 l. 212/2000, **non dovrà superare i trenta giorni lavorativi, "prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio"**; invero, tale proroga dovrà essere sottoscritta dal capo dell'Ufficio e comunicata, tramite regolare notifica, al contribuente. Pertanto, qualora gli organi verificatori dovessero protrarre la verifica oltre

il termine previsto, si dovrà valutare se tale comportamento sia stato giustificato da oggettive esigenze di verifica (particolare complessità, ecc.) o meno.

All'inizio della verifica è **fondamentale**, inoltre, **che il contribuente si accerti che gli ispettori siano muniti e legittimati da un'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio** (o dal comandante del loro reparto) **e che pretenda** (laddove dovessero omettere di farlo gli ispettori) **di essere informato delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda.**

Inoltre, più nel dettaglio, è opportuno che il contribuente sappia che una volta effettuato l'accesso l'AF potrà richiedergli l'esibizione di tutta la documentazione fiscale degli anni soggetti a verifica; l'art. 32 DPR 600/73 prevede, infatti, che il contribuente possa essere invitato dagli organi accertatori "(...) a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento (...)" e che al contempo "(...) le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta (...)". Orbene, **ex art. 32, commi 4 e 5, DPR 600/73, il contribuente non potrà produrre in giudizio i dati e le notizie che non ha fornito o che ha fornito in ritardo<sup>2</sup> all'AF, a meno che, come dichiarato di recente dalla Suprema Corte con la Sent. n. 5734/2016, non li "(...) depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa... dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile". Secondo la Corte, inoltre, tale "inutilizzabilità", conseguendo automaticamente all'inottemperanza all'invito, pur non essendo soggetta ad eccezioni di parte, potrà essere, al contempo, rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio.**

Ebbene, da un'attenta analisi della sentenza in commento emerge, dunque, un dato tutt'altro che trascurabile per il contribuente: se da un lato, infatti, ex art. 32 DPR 600/73, gli è fatto divieto di produrre in giudizio i dati e le notizie che non ha tempestivamente fornito (o che ha fornito in ritardo), dall'altro, gli viene comunque riconosciuta la possibilità di presentare successivamente la suddetta documentazione, purché la stessa venga allegata al ricorso introduttivo e riporti le ragioni di causa a lui non imputabile che gli hanno impedito di produrla in sede amministrativa; confidando, altresì, nella possibilità che tale difetto di produzione documentale venga sollevato d'ufficio nel corso del giudizio.

Relativamente alla fase ispettiva occorre, inoltre, specificare che il contribuente potrà chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato anche presso la sede del professionista di fiducia (delle cui osservazioni deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica). Sul punto va, però, chiarito che questa possibilità integra una mera richiesta e non

un vero e proprio diritto normativamente riconosciuto al contribuente; pertanto, una volta che tale richiesta sia stata effettuata, starà comunque ai verificatori valutare l'opportunità di acconsentirvi o meno. In generale, sul punto, la circolare 1/1998 della Guardia di Finanza, ha affermato la necessità di individuare un punto di incontro ragionevole tra A.F. e contribuente, nel tentativo di contemperare da un lato, la necessità di quest'ultimo di "spostare" la verifica e dall'altro, l'eventuale difficoltà in cui incorrerebbe l'Amministrazione durante il concreto trasferimento della documentazione.

Inoltre, nel corso delle ricerche spesso potrebbe presentarsi l'esigenza (prevista dall'art 52 co. 3 del DPR 633/72) di dover dar luogo all'**apertura coattiva<sup>3</sup>** di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli, software protetti da password e simili. Ebbene, in tali circostanze è importante che il contribuente sappia che tale facoltà è obbligatoriamente subordinata al rilascio di un'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina, a meno che non si rilasci un consenso per iscritto. Più specificamente, per ciò che attiene server e pc, va segnalato che i verificatori potranno prendere visione della documentazione presente sui supporti informatici solo alla presenza del contribuente, procedendo successivamente all'estrazione di copie. La GF, con circolare n. 1/2008, ha chiarito che gli ispettori possono anche prendere visione delle mail, purché già aperte e visionate dal contribuente (diversamente, per quelle ricevute e non ancora visualizzate, è necessaria un'autorizzazione del PM)<sup>4</sup>.

- Va chiarito, inoltre, che **la norma consente all'Amministrazione, sempre previa regolare autorizzazione del Procuratore della Repubblica, di procedere a perquisizioni personali** (a nulla rilevando, in questo caso, il solo assenso del soggetto passivo) **e di accedere, anche, presso l'abitazione del contribuente** (o di un parente o di un socio della società sottoposta a verifica) **qualora dovessero sussistere gravi indizi di violazione delle norme tributarie** e qualora vi fossero ragionevoli elementi in base ai quali ritenere che in quel luogo siano presenti le prove della violazione tributaria per cui si procede (libri, scritture, registri, ecc.). Sul punto è anche intervenuta la Suprema Corte, chiarendo che in difetto dei suindicati "gravi indizi", la verifica potrà dichiararsi nulla e con essa anche il relativo avviso di accertamento. Difatti, *"il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica... ha il dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie agli artt. 14 e 113 Cost.), oltre che di verificare la presenza di una motivazione sulla sussistenza di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza di tale apprezzamento. Ne consegue che lo stesso, quando nel processo tributario non sia prodotta dall'Amministrazione la richiesta di accesso degli organi accertatori cui sia stata correlata l'autorizzazione del P.M., può legittimamente ritenere*



impedita la verifica della effettiva esistenza dei gravi indizi necessari per rilasciare l'autorizzazione, in conformità con la disposizione di cui all'art. 2697 cod. civ" (Cass. sent. n. 17957/2012).

La Suprema Corte con sent. n. 8206/2015 ha, inoltre, precisato che l'autorizzazione del PM in nessun modo determina l'accesso al domicilio di persona fisica diversa dal contribuente, "...con conseguente inutilizzabilità dei documenti acquisiti ed illegittimità derivata dell'avviso di accertamento fondato sugli stessi, dovendosi, peraltro, ritenere impugnabile il decreto autorizzativo sia dalla persona fisica attinta dall'accesso immotivato, sia dal contribuente nei cui confronti l'accertamento fiscale sia in atto". Durante le ispezioni tributarie i verificatori hanno, altresì, il dovere di informare il contribuente del diritto di potersi far assistere da un professionista di fiducia, di veder verbalizzate le proprie osservazioni nel Processo Verbale di Contestazione (PVC) e di potersi rivolgere al Garante del contribuente ove ritenga che i verificatori abbiano proceduto con modalità non conformi alla legge.

**VERIFICHE:** Per "verifica fiscale" si intende l'attività di tipo meramente accertativa che viene posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria (AF), al fine di rilevare e, quindi, reprimere gli eventuali inadempimenti fiscali compiuti dal contribuente.

**a. Presupposti delle verifiche fiscali:** le verifiche fiscali debbono essere necessariamente giustificate da "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo" che devono essere riportate sul verbale di verifica del primo giorno (art. 12 l. 212/2000).

**b. Diritti del contribuente:** all'inizio di ogni verifica, il contribuente deve essere informato dagli ispettori incaricati, delle ragioni e dell'oggetto della verifica, nonché della possibilità di farsi assistere da un professionista.

**ACCESSO:** costituisce un atto autoritativo, attraverso cui si dà inizio all'attività accertativa. Affinché sia legittimo è necessario che avvenga "durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente" (art. 12 l. 212/2000).

**a. Accesso presso la sede lavorativa del contribuente:** all'inizio di ogni verifica è opportuno che il contribuente (o il professionista di sua fiducia) verifichi che gli ispettori siano muniti di apposita autorizzazione rilasciata dal Capo del loro ufficio;

**b. Accesso domiciliare:** questo tipo di accesso è concesso (e legittimo) solo laddove gli ispettori siano in possesso di un'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica e qualora sussistano gravi indizi di violazione delle norme tributarie. Stante le ultime pronunce della Suprema Corte, l'assenza di tali indizi di evasione potrebbe costituire un elemento idoneo a determinare la nullità del provvedimento finale (Cass. sent. n. 17957/2012);

**ISPEZIONI:** rappresentano le attività sostanziali che pongono in essere gli ispettori al fine di rilevare il materiale di cui necessitano. Spesso nelle ipotesi di ispezioni dal carattere più invasivo, è necessario che l'A.F. sia munita di un'apposita autorizzazione rilasciata dal PM; ciò avviene, ad esempio, nel caso delle perquisizioni personali, dell'apertura coattiva di borse, casaforti, mobili (in questo caso è sufficiente anche la mera autorizzazione dell'autorità giudiziaria più vicina) e dell'accesso a server, mail e pc.

**TERMINE DI DURATA DELLA VERIFICA:** la verifica, ex art. 12 co. 5 l. 212/2000, non deve superare i trenta giorni lavorativi, "prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio". Tale proroga deve essere sottoscritta dal capo dell'ufficio e comunicata tramite regolare notifica al contribuente. Nei casi relativi a lavoratori autonomi o contribuenti in regime di contabilità semplificata, il termine è invece dimezzato, ma pur sempre prorogabile di ulteriori 15 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine.

#### 4. Il Processo Verbale di Contestazione (PVC)

Come si è avuto modo di evidenziare, la verifica fiscale può essere distinta in tre diverse fasi: la fase d'accesso, la fase ispettiva (durante la quale giornalmente vengono redatti dei processi verbali di verifica contenenti le operazioni svolte) e la fase finale che si realizza con la redazione del Processo Verbale di Contestazione (PVC). Quest'ultimo è un atto endoprocedimentale con la cui redazione si chiudono le operazioni di verifica e si formalizzano le contestazioni che vengono raggruppate, per tipologia di imposizione (Iva o Imposte sui redditi), per periodo d'imposta e per argomento (a seconda che essi riguardino la dichiarazione, la documentazione, la tenuta delle scritture contabili, la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, l'applicazione delle sanzioni). Ebbene, esso ha natura giuridica di atto pubblico<sup>5</sup> che fa piena prova fino querela di falso relativamente alla provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché alle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti. Deve contenere, ex artt. 126 c.p.c. e 136 c.p.p., l'indicazione delle persone intervenute, delle dichiarazioni ricevute e delle circostanze di luogo e di tempo nelle quali gli atti che documenta sono compiuti. Il PVC deve sempre essere letto e di esso deve essere rilasciata una copia al soggetto passivo, al quale la norma riconosce, altresì, la possibilità di scegliere se sottoscriverlo o meno; quest'ultimo è, infatti, assolutamente libero di rifiutarsi (e di questo gli ispettori daranno comunque atto nel PVC procedendo alla notifica ex art. 60 DPR 600/73) anche alla luce delle frequenti precisazioni con cui la Corte di Cassazione ha sottolineato che qualunque dichiarazione sottoscritta potrà essere utilizzata contro il contribuente stesso, soprattutto in un processo deflattivo della fase istruttoria ed in cui è stato disconosciuto l'utilizzo della prova



testimoniale<sup>6</sup>. **In definitiva, il contribuente deve sapere che ha diritto a non parlare e a non firmare il processo verbale, perché qualunque dichiarazione sottoscritta potrà essere utilizzata contro di lui.** Di conseguenza, se dichiarazioni e firme dovranno essere apposte, è bene che riguardino fatti che potranno tornare utili al contribuente sia in fase contenziosa, che amministrativa.

Ad ogni modo, che tale sottoscrizione venga rilasciata o meno, di certo questa ampia autonomia di scelta risulta di per sé idonea a configurare uno strumento di garanzia attiva del contribuente che in questo modo viene posto nelle condizioni di esercitare concretamente un controllo sulla correttezza delle operazioni ispettive.

Ebbene, una volta sottoscritto il PVC (o indicata la ragione della mancata sottoscrizione), la rappresentazione ivi contenuta degli accadimenti istruttori diviene quasi inoppugnabile, stante anche la possibilità che nello stesso siano state indicate eventuali **dichiarazioni rese da terzi** appositamente contattati; in varie occasioni, infatti, gli accertamenti si basano su dichiarazioni rese da clienti/fornitori o comunque da soggetti terzi rispetto al contribuente. Ai fini di un'eventuale difesa diventa, quindi, particolarmente importante stabilire la valenza giuridica e il valore probatorio di tali affermazioni.

Ciò posto, sul punto occorre fare una piccola digressione, poiché è ancora del tutto controverso se a tale dichiarazioni vada o meno attribuita efficacia di prova legale. A voler operare un inquadramento delle dichiarazioni in oggetto, sembrerebbe più appropriato qualificarle come argomenti di prova. Invero, questi ultimi si risolvono in elementi che non hanno in sé valore probatorio, ma dai quali si possono trarre spunti utili ad apprezzare le altre risultanze istruttorie. Pertanto, è evidente che quanto asserito dai terzi, nel momento in cui viene veicolato nel processo, può concorrere con le altre circostanze a formare il convincimento del giudice; la loro valenza probatoria è difatti confermata e supportata da diversa giurisprudenza (Corte di Cass. n. 6548/2009; sent. n. 4746/2010; ordinanza n. 9032/2011). Più specificamente **con le sentenze della Suprema Corte n. 9876/2011 e n. 11630/2015** è stato, infatti, chiarito che **“nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria”**.

#### 4.1 L'illegittimità del PVC e la c.d. “nullità derivata”

Come già evidenziato, il PVC è un documento di parte redatto dall'A.F. (contenente tutte le fasi susseguites

durante l'attività di verifica) a seguito del quale viene emesso l'avviso di accertamento.

La sua redazione, ai fini di una regolare verifica, è sempre obbligatoria, pena la nullità dell'accertamento (**Corte di Cass. sent. nn. 20770/2013 e 7843/2015**).

Più in generale va chiarito, infatti, che **qualsiasi tipo di violazione concernente le modalità ed i criteri di effettuazione della verifica riportate nel PVC, ne determineranno la sua illegittimità e si ripercuoteranno inevitabilmente sull'avviso di accertamento con conseguente nullità dello stesso (c.d. nullità derivata)**; ad esempio, ove il PVC non sia preceduto da regolari processi verbali di accesso, lo stesso verbale di constatazione, benché formalmente regolare, risulterà inficiato da un vizio che si riverbererà sulla legittimità dell'avviso di accertamento.

Invero, è bene specificare che, la c.d. “illegittimità derivata” (seppur vi fossero molteplici riferimenti normativi<sup>7</sup>) solo di recente ha avuto ingresso anche all'interno dell'ordinamento tributario. Con varie pronunce, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno, infatti, statuito che il giudice tributario ha il compito di valutare non solo la legittimità degli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, ma anche quella relativa a tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione ed alla formazione degli atti istruttori. Più specificamente, **la Corte di Cass. con la sent. n. 18751/2014 ha, infatti, chiarito che “la giurisdizione del giudice tributario (...), ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento (S.U. 6315/09; S.U. 11082/10), di modo che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto “istruttorio” prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto “finale impugnato” (631/12; 23595/11; 19337/11).** Orbene, a fronte di quanto rilevato, può affermarsi che una volta appurata l'esistenza o meno di vizi relativi al PVC direttamente incidenti sulla legittimità dell'accertamento, sarà onere del contribuente eccepirli e rilevarli nel ricorso<sup>8</sup> avverso l'avviso di accertamento. Il PVC, infatti, (ex art. 19 del D.lgs n. 546/1992) non è un atto autonomamente impugnabile e affinché possa essere contestata la sua invalidità, sarà sempre necessaria la presentazione di un ricorso avverso l'avviso di accertamento (mediante cui rilevare da un lato l'illegittimità del PVC e dall'altro, la conseguente “nullità derivata” del provvedimento finale).

Occorre, dunque, tener presente che il contribuente qualora dovesse ritenere violate nel corso delle verifiche alcune delle garanzie ad esso attribuite, non potrà formulare immediate eccezioni, ma dovrà attendere la notifica dell'avviso di accertamento, al fine di impugnarlo e di vederne dichiarata la nullità dalla Commissione Tributaria adita. In definitiva, seppur la nullità del PVC non sia disciplinata da alcuna norma del nostro ordinamento, attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento, se ne potrà comunque contestare l'illegittimità.

**PROCESSO VERBALE DI CONTESTAZIONE (PVC):**

è un atto endoprocedimentale, avente natura giuridica di atto pubblico, la cui redazione determina la conclusione delle operazioni di verifica e la formalizzazione delle contestazioni. La sua redazione è obbligatoria, poiché costituisce lo strumento attraverso il quale viene posto il contribuente nelle condizioni di conoscere gli inadempimenti che gli vengono contestati, al fine poi di potersi difendere. Per tale ragione, come statuito dalla **Corte di Cassazione con la sent. n. 20770/2013**, la sua mancata redazione determina la nullità dell'accertamento;

**a. Contenuto e sottoscrizione:** il PVC deve contenere le ispezioni e le rilevazioni eseguite, ma al contempo, anche le richieste fatte dal contribuente e le relative risposte ricevute. Al termine di ogni verifica, deve esserne rilasciata una copia al contribuente che è tenuto a sottoscriverlo o, alternativamente, ad indicare il motivo della mancata sottoscrizione.

**a. Illegittimità del PVC e la c.d. "nullità derivata" dell'avviso di accertamento:** Il PVC non è un atto autonomamente impugnabile, pertanto qualsiasi tipo di violazione concernente le modalità ed i criteri di effettuazione della verifica, in esso riportate, si ripercuoterà inevitabilmente sull'avviso di accertamento con conseguente nullità dello stesso (c.d. nullità derivata). In definitiva, nel proporre ricorso avverso l'avviso di accertamento si ritiene che si possa eccepire, la nullità dell'atto per l'illegittimità del PVC.

### 5. La fase conclusiva delle indagini e il rispetto dei 60 giorni antecedenti all'emissione dell'atto impositivo, alla luce degli ultime pronunce della Suprema Corte di Cassazione

Chiarita l'importanza del momento della sottoscrizione e della legittimità del PVC, va specificato che nella fase conclusiva della verifica, gli ispettori avranno il dovere di informare il contribuente che, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, avrà a disposizione un termine di **sessanta giorni** durante i quali potrà redigere delle memorie difensive attraverso cui comunicare le proprie osservazioni e richieste all'A.F. (ex art. 12 co. 7 l. 212/2000). L'avviso di accertamento non potrà, quindi, essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza (c.d. "Accertamento Anticipato").

#### 5.1 La nullità dell'avviso di accertamento emesso "ante tempus"

Sul punto occorre certamente citare le molteplici pronunce dei giudici di legittimità con cui di recente è stata dettagliatamente disciplinata la questione. Invero, **con la sentenza della Corte di Cassazione a SS. UU. n. 18184/2013** è stato chiarito che l'inosservanza del termine di 60 giorni per l'emanazione dell'atto impositivo, salvo che ricorrano specifiche ragioni d'urgenza, ne determina l'illegittimità, poiché emesso *ante tempus*. Ebbene "(...) detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il

quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (...)" **L'inosservanza di tale termine non costituisce**, dunque, una mera irregolarità sostanziale priva di conseguenze esterne, bensì **un vero e proprio vizio di legittimità dell'atto impositivo** (rilevabile in sede contenziosa, laddove si volesse richiedere l'annullamento dell'atto stesso, poiché emanato prematuramente). Secondo la Suprema Corte, in assenza di idonee ragioni di urgenza, l'inosservanza del termine *de quo* determinerà, dunque, l'invalidità dell'avviso di accertamento "...quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale.

#### LA CONCLUSIONE DELLE INDAGINI E LE MEMORIE DIFENSIVE:

al termine delle operazioni di verifica e a seguito della consegna del PVC, ex art. 12 co. 7 l. 212/2000, al contribuente devono essere concessi 60 giorni prima che venga emanato l'avviso di accertamento.

**a. Memorie difensive:** entro 60 giorni dalla consegna del PVC, il contribuente, mediante la redazione di memorie difensive, può presentare osservazioni e richieste all'AF;

**b. Nullità dell'avviso di accertamento emesso "ante tempus":** Corte di Cass. SS.UU. sent. n. 18184/2014: la Suprema Corte con la sentenza in oggetto, ha chiarito che in assenza di idonee ragioni di urgenza, l'inosservanza del termine di 60 giorni, determina l'illegittimità dell'atto impositivo, poiché "...detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva...".

#### 5.2 L'importanza della procedura endoprocedimentale: Corte di Cass. SS. UU. sent. n. 24823/2015

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è stato più volte riconosciuto espressione di un principio immanente dell'ordinamento sia nazionale, che comunitario (**Cass. sent. n. 18184/2013**). Come già chiarito, dopo il rilascio del PVC, devono essere "concessi" al contribuente 60 giorni durante i quali potrà comunicare agli uffici impositori le proprie eventuali osservazioni e richieste. Invero, in questo modo il legislatore (ex art. 12 co. 7 l. 212/2000) sembra aver voluto ritagliare (in un fase successiva alla verifica, ma antecedente all'emissione dell'atto impositivo) un momento di confronto tra l'amministrazione e il contribuente, un vero e proprio contraddittorio durante il

quale il contribuente viene posto nelle condizione di assumere un atteggiamento attivo mediante la redazione di memorie dal contenuto più vario, risultando propedeutico, al contempo, a cercare di evitare una eventuale successiva fase contenziosa (anche alla luce della recente abolizione dell'istituto "dell'adesione al PVC" disciplinato dall'art. 5bis<sup>9</sup> D.lgs n. 218/97). Di tale valutazione deve, certamente, tenersi conto in sede di motivazione dello stesso avviso, dovendo l'Ufficio spiegare le ragioni per le quali le osservazioni o le richieste sono state accolte in tutto o in parte.

Peraltro, va chiarito che per molto tempo gli operatori del diritto si sono chiesti se le garanzie di carattere procedimentale, di cui all'art. 12 co. 7, l. 212/2000, dovessero applicarsi soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale (come sancito con la **sent. Cass. SU n. 18184/2013**), o anche ad altri tipi di accertamenti, ad esempio relativi a verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie acquisite da altre p.a., da terzi o dallo stesso contribuente, a seguito di compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. "verifiche a tavolino") e se pertanto vadano estese anche ai c.d. tributi "non armonizzati".

Sul punto occorre certamente analizzare la **sent. della Corte di Cass. SS. UU. n. 24823/2015**, (che in più occasioni è stata ritenuta una pronuncia "più politica", che pragmatica) **con cui è stato sancito che nel nostro ordinamento non esiste un obbligo generalizzato dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio, prima dell'emissione dell'atto, salvo che non sia previsto per legge.**

Ebbene, secondo la Corte, il contraddittorio endoprocedimentale costituirebbe un principio di derivazione comunitaria applicabile solo ai tributi c.d. "armonizzati" (Iva, dogane e accise).

Invero, la pronuncia in esame oltre ad aver introdotto un'incredibile distinzione tra tributi armonizzati e non, ha anche concesso di verificare che la Corte ha posto in essere una vera e propria "inversione di marcia" rispetto alle sue stesse precedenti pronunce. Nei mesi precedenti, infatti, sempre le Sezioni Unite avevano scritto esattamente il contrario (**sentenza n. 19667/2014**) sostenendo, ex art. 24 Cost., l'esistenza di un principio generale dell'ordinamento, in base al quale anche in campo tributario il contraddittorio endoprocedimentale doveva ritenersi, pur in assenza di esplicita previsione normativa, un elemento essenziale del giusto procedimento.

Ebbene, ciononostante, la Suprema Corte a SS. UU. nel 2015 ha ritenuto che, data la mancanza di norme di riferimento, debba essere esclusa l'esistenza di un principio generale che obblighi l'A.F. ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale ogni qual volta il contribuente sia soggetto a provvedimenti lesivi dei suoi diritti e dei suoi interessi. Ha, altresì, chiarito che nel caso dei tributi "non armonizzati", il contraddittorio potrà essere attivato solamente nella circostanza in cui sia specificatamente sancito, mentre nel caso di tributi "armonizzati", avendo luogo

la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporterà in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto (a condizione che il contribuente assolva l'onere di enunciare in giudizio le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato).

**In conclusione, quindi, con la sent. della Corte di Cass. SS. UU. n. 24823/2015 è stato affermato che per i tributi «non armonizzati» non esiste un obbligo generalizzato di integrazione del contraddittorio (salvo non sia espressamente previsto dal legislatore), mentre per i tributi armonizzati, la norma va interpretata secondo i principi comunitari e pertanto l'Amministrazione dovrà convocare il contribuente prima dell'emissione dell'atto. Tuttavia, l'eventuale violazione comporterà la nullità solo ove il contribuente dimostri in concreto il "danno" subito in termini difensivi.** Rimane, invece, comunque fermo quanto sancito nella sentenza della Corte di Cassazione a SS.UU. n. 18184/2013, secondo cui è necessaria la formazione del "PVC" quando il controllo venga svolto presso i locali ove è esercitata l'attività del contribuente, in ossequio all'art. 12 co. 7 della L. 212/2000.

#### IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE ALLA LUCE DELLE PRONUNCE DELLA SUPREMA CORTE:

**a. Corte di Cassazione SS. UU. Sent. N. 18184/2013:** con la sent. *de quo*, le SS. UU., hanno sancito che il diritto al contraddittorio riconosciuto al contribuente, costituisce una diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3). Per tale ragione, il mancato rispetto del pieno dispiegarsi di tale diritto, determina l'illegittimità dell'atto impositivo e ove ricorrano motivi di urgenza, questi dovranno essere dimostrati dall'amministrazione.

**b. Corte di Cassazione SS. UU. Sent. N. 19667/2014:** la Suprema Corte a SS.UU., sempre intervenendo sul contraddittorio endoprocedimentale, nel 2014 ha confermato che incombe sull'A.F. l'obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo, rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti del contribuente. Secondo i giudici di legittimità, la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" anche nella fase "precontenziosa o endoprocedimentale" mediante la promozione del contraddittorio tra A.F. e soggetto passivo.

**c. Corte di Cassazione SS. UU. Sent. N. 24823/2015:** in maniera del tutto differente rispetto alle succitate pronunce a SS.UU. del 2013 e del 2014, la Corte con la sent. a SS. UU. n. 24823/2015 ha sancito che non esiste nel nostro ordinamento un obbligo generalizzato per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo non sia previsto



per legge. Di fatto, secondo la Corte, si tratta di un principio di derivazione comunitaria applicabile ai soli tributi "armonizzati". Tuttavia, anche in questa ipotesi, perché operi la sanzione di nullità del provvedimento, occorre che il contribuente dimostri che in tale sede avrebbe potuto produrre elementi difensivi.

### 5.3 Per il computo dei 60 giorni rileva la data della sottoscrizione dell'atto impositivo o quella della sua notifica?

Ai fini di una più incisiva difesa del contribuente è necessario, comprendere da quando decorre il succitato termine di 60 giorni (onde rilevare nella fase contenziosa le nullità dell'atto impositivo). Ebbene, recentemente **la Corte di Cass. con sent. n. 11088/2015, intervenendo sulla questione, ha sancito che ai fini del rispetto del termine previsto dallo Statuto del contribuente, per "data di emanazione dell'atto" deve intendersi quella in cui lo stesso è stato sottoscritto dal funzionario munito del relativo potere, ossia, la data dell'atto medesimo e non quello della sua notifica.** Difatti, la Corte di Cassazione ha deciso per l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine dei 60 giorni, anche se spedito e ricevuto dal contribuente nel pieno rispetto del suddetto termine. Tale principio vale anche nel caso in cui tra lo spirare del termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di notifica e l'emissione del successivo accertamento il contribuente non abbia presentato osservazioni e richieste. Con la pronuncia in commento, i giudici di legittimità hanno dimostrato, quindi, di non condividere le differenti posizioni in precedenza assunte con le sentenze nn. 15648 e 25118 del 2014.

In particolare, con la prima, la Corte aveva cassato la sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento, poiché emesso prima della scadenza dei sessanta giorni, ma notificato in data successiva, sostenendo che non sussisteva alcuna violazione del contraddittorio, poiché finché l'atto resta nella sfera interna dell'Amministrazione, non è idoneo a costituire esercizio della potestà impositiva; ciò, alla luce del fatto che secondo gli Ermellini il periodo sospensivo dei 60 giorni si calcola dalla data di notifica dell'atto impositivo, a prescindere dal giorno in cui è stato sottoscritto dal dirigente o dal funzionario dell'Ufficio che lo ha emesso. Nella motivazione di detta sentenza si legge, in particolare, che *"la finalità sottesa alla norma in esame (Legge n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7), che pone il suddetto termine a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, non risulta in alcun modo vanificata laddove, come pacificamente avvenuto nella fattispecie in esame, il provvedimento con il quale è esercitata la pretesa impositiva, sia stato notificato con il pieno rispetto di detto termine. L'atto meramente sottoscritto dal responsabile dell'Ufficio rimane, infatti, nella sfera interna dell'Amministrazione e, come tale, è idoneo a costituire esercizio della potestà impositiva"*.

Con la seconda pronuncia, invece, la Corte, aveva statuito che la censura sollevata dal contribuente sulla

violazione del contraddittorio precontenzioso non era accoglibile per carenza di interesse concreto, non avendo costui presentato osservazioni e richieste *"nel termine di sessanta giorni dalla consegna del verbale di verifica", pertanto "(...) il mancato rispetto del contraddittorio anticipato non aveva determinato alcun concreto pregiudizio all'esercizio dei mezzi di tutela accordati all'ordinamento; cosicché il contribuente doveva giudicarsi carente di interesse concreto alla censura proposta"*.

Ebbene, con la **sent. n. 11088/2015, la Corte di Cassazione** ha deciso di intervenire sul punto perché, *"(...) pur non esprimendo le due pronunce un contrasto esplicito, comunque seguono due percorsi argomentativi tra di loro incompatibili (...)"*. Per tale motivo, la Suprema Corte, **ha voluto tracciare una linea maggiormente garantista per il contribuente, affermando che la violazione del contraddittorio precontenzioso sussiste quando l'avviso di accertamento viene emesso dal funzionario prima della scadenza dei sessanta giorni, indipendentemente, quindi, dal fatto che la notifica sia avvenuta successivamente e a nulla rilevando la mancata produzione di memorie difensive.** Invero, *"sul piano dei principi generali, come questa Corte ha costantemente ribadito (da ultimo sentt. nn. 654/14 e 5057/15), la notificazione è una mera condizione di efficacia, e non un elemento costitutivo, dell'atto amministrativo di imposizione tributaria cosicché, quando l'atto impositivo viene notificato, o comunque portato a conoscenza del destinatario, esso è già esistente e perfetto, il che significa che è già stato emanato. In secondo luogo perché ancorare il rispetto della prescrizione di cui alla Legge n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, al momento in cui l'atto viene sottoscritto, invece che a quello, successivo, in cui esso giunge a conoscenza del contribuente (tramite notifica o in altro modo) appare più rispettoso della ratio della disposizione in esame..."*.

#### PER LA DECORRENZA DEI 60 GIORNI RILEVA LA DATA DI SOTTOSCRIZIONE DELL'ATTO: CASS. SENT. N. 11088/2015:

ai fini del rispetto del termine previsto dallo Statuto del contribuente per l'emanazione dell'atto impositivo, per "data di emanazione dell'atto" deve intendersi quella in cui lo stesso è stato sottoscritto dal funzionario munito del relativo potere, ossia, la data dell'atto medesimo e non quello della sua notifica. Difatti, la Corte di Cassazione ha sancito l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine dei 60 giorni, anche se spedito e ricevuto dal contribuente nel pieno rispetto del suddetto termine.

### 5.4 La violazione dell'art. 12 co. 7 l. 212/2000 e la c.d. "particolare e motivata urgenza"

Ora, come già anticipato, l'inosservanza del suddetto termine dilatorio di 60 giorni, è consentita solo in ipotesi di comprovata urgenza che sarà onere dell'Ufficio provare e compito del giudice incaricato valutare. Di fatto, occorre rilevare che i **cas** di *"particolare e motivata*

**urgenza” non possono essere generici** (Cass. 2595/2014), ma specificamente riferibili al contribuente e al periodo d'imposta (Cass. 2587/2014). Invero l'A.F. “è tenuta ad addurre le ragioni per le quali non è stato possibile iniziare tempestivamente la verifica fiscale, ovvero le ragioni sopravvenute che hanno impedito un tempestivo ed ordinato svolgimento dell'attività di controllo” (Cass. 3142/2014). È, dunque, necessario che le ragioni che giustificano la deroga non siano ricondotte alla mera scadenza del termine di accertamento, perché così facendo si svuoterebbe la norma della sua funzione di garanzia. Infine, sul punto occorre citare anche **la sent. della Cass. n. 9424/2014 che ha definitivamente affermato il principio di diritto in base al quale “la violazione dell'art. 12 co. 7 l. 212/2000 è consentita solo ove sussistano ragioni di urgenza il cui onere probatorio ricade sull'Ufficio. Tali ragioni, non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio...”**.

È necessario, pertanto, che l'Ufficio enuclei le ragioni specifiche e particolari che hanno determinato l'emissione dell'atto *ante tempus*, che, peraltro, devono consistere “... in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa” (Cass. Ordinanza n. 22786/2015), pena la nullità dell'avviso d'accertamento.

Tali ragioni di fatto possono, ad esempio, consistere in nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, in eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici, in condotte dolose, pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica (**Cass. sent. n. 15121/2015**).

Ciò, in definitiva, implica che l'Ufficio non potrà mai far ricadere sul contribuente le conseguenze della propria inerzia, stante il termine quinquennale che ha a disposizione per poter effettuare i controlli di cui necessita (a nulla, ad esempio, rilevando il fatto che la verifica sia stata iniziata a ridosso del termine prescrizione per l'accertamento), anche perché, diversamente opinando, si verrebbe a giustificare un ritardo tutt'altro che occasionale, poiché in realtà fisiologico al *modus operandi* degli Uffici finanziari che, spesso, senza alcun motivo, portano a compimento l'accertamento a ridosso dello spirare del termine, svotando così la norma della sua funzione di garanzia (**Cass. sent. n. 10069/2014**).

In definitiva, **le ipotesi di particolare e motivata urgenza**, si possono ravvisare esclusivamente nelle ipotesi di:

- rischi di perdita del credito erariale;
- accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari.

#### LA c.d. “PARTICOLARE E MOTIVATA URGENZA” ALLA LUCE DELLA SENT. DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 9424/2014

**a. Corte di Cassazione sent. n. 9424/2014: “la violazione dell'art. 12 co. 7 l. 212/2000 è consentita solo ove sussistano ragioni di urgenza il cui onere probatorio ricade sull'Ufficio...”**. Il fatto implicito dell'imminente scadenza del termine di accertamento non può assolutamente giustificare e legittimare l'operato dell'Ufficio che, altrimenti, sarebbe autorizzato sempre a comprimere il diritto del contribuente senza valido ed adeguato motivo, operando “sistematicamente solo nell'imminenza dei termini di prescrizione, anche in assenza di un oggettivo impedimento che abbia ostacolato un tempestivo accertamento”.

Avv. Maurizio Villani  
Avv. Federica Attanasi

<sup>1</sup> Sul punto rileva citare la recente pronuncia della Corte di Cassazione sent. n. 1464/16, in base alla quale è stata sancita l'illegittimità dell'accertamento fiscale basato sulle movimentazioni di conti correnti bancari intestati esclusivamente a soggetti privi di diretto collegamento con la società verificata, ancorché legati ai soci da vincoli familiari, salvo che l'Ufficio non dimostri il carattere fittizio dell'intestazione del conto “o comunque la sostanziale riferibilità alla società o ai soci delle posizioni creditorie e debitorie annotate sul conto medesimo”.

<sup>2</sup> “L'invio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del questionario previsto, in sede di accertamento fiscale, dall'art. 32, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - giusta i canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni onde evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario. **Ne consegue che l'omessa o intempestiva risposta è legittimamente sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa, e non trova applicazione l'art. 58, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che consente alle parti nuove produzioni documentali nel corso del giudizio tributario di appello, rispetto a documenti su cui si è già prodotta la decadenza” (Corte di Cass. Sent. n. 10489/2014).**

<sup>3</sup> L'apertura coattiva si verifica tutte le volte in cui il contribuente (a seguito di specifica domanda) palesi la sua volontà di negare agli organi accertatori di procedere alla verifica *de quo*.

<sup>4</sup> La CEDU, discostandosi dalla circolare della GF 1/2008, ha affermato che le mail costituendo “mera corrispondenza”, non determinano alcuna distinzione tra quelle lette e quelle non lette; pertanto in assenza del benestare del contribuente è verosimile che sia necessaria l'autorizzazione.

<sup>5</sup> Vedi Cass. sent. n. 2949/2006.

<sup>6</sup> Sul punto la Corte di Cass. con la sez. n. 7707/2013 ha confermato che “il contribuente può produrre in giudizio “testimonianze” scritte; (queste) non costituiscono prova ma comunque il giudice deve tenerne conto come elemento indiziaro, da valutare insieme agli altri elementi, come la prova logica, la documentazione acquisita, la mancata contestazione del-

