
Obbligo di contraddittorio procedimentale

di [Isabella Buscema](#)

Pubblicato il 4 Ottobre 2017

contraddittorio procedimentale: è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente al PVC in base allo Statuto del Contribuente?

Dato normativo

L'art. 12, comma 7 della Legge n. 212/2000, dispone che “... *Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza...*”.

Contrasto giurisprudenziale

Secondo un preciso orientamento l'organo procedente è giuridicamente tenuto a valutare tutti gli elementi probatori acquisiti, sia favorevoli che sfavorevoli al contribuente. Qualora, in particolare, il contribuente presenti una memoria contenente osservazioni e richieste ex art. 12, Legge n. 212/2000, in parziale controdeduzione ai rilievi formulate nel P.V.C. l'Ufficio è tenuto ad un riesame critico del processo verbale di constatazione redatto dall'organo investigativo specificando nell'ambito delle motivazioni dell'atto di accertamento se, ed in quale misura, le doglianze di parte hanno avuto effetti sull'accertamento definitivo, ovvero le ragioni per le quali le stesse sono risultate irrilevanti agli stessi fini.

In sostanza, **la parte motiva dell'atto impositivo non può risolversi in una sterile riproposizione dei risultati delle indagini ispettive** né aderire pedissequamente e acriticamente a quanto motivato nel PVC dai verificatori. La mancanza di una adeguata valutazione circa le osservazioni determina l'illegittimità dell'atto impositivo, sotto il profilo della completezza e sufficienza della motivazione: l'avviso rappresenta un atto nullo per difetto di motivazione, ovvero per motivazione

apparente (Corte di Cassazione, sentenze nn. 26638/2009 e 4624/2008).

All'assenza di valutazione da parte degli uffici delle osservazioni del contribuente è equiparabile il rigetto delle stesse con clausole di mero stile. (C.T.R. Sicilia, sez. Catania, sentenza 335/17/13, depositata il 17.10.2013; C.T.P. Milano, sentenza n. 275/03/12; C.T.R. Campania, n. 463/12/12 C.T.P. Reggio Emilia, Sez. IV, sent. n. 10/2012; C.T.P. Bari, Sez. IX, sent. n. 35/2011. Con la sentenza 27 giugno 2014, n. 3467, la C.T.R. Lombardia ha annullato un avviso di accertamento non motivato in ordine al mancato accoglimento delle ragioni esposte dal contribuente in sede di memorie difensive al prodromico processo verbale di constatazione, presentate ai sensi del settimo comma dell'art. 12 della Legge n. 212/2000. E' annullabile l'avviso di accertamento che ometta di valutare, nell'ambito della propria motivazione, le osservazioni formulate ex art. 12 cit. o che contenga una valutazione solo apparente (cfr., ex multis, CTR Lombardia, sent. n. 2508/38/14; CTP Reggio Emilia, sent. n. 10/2012; CTR Palermo, sent. n. 46/2011; CTP Vercelli, sent. n. 55/2009).

A nulla varrebbe prevedere per il contribuente una facoltà di partecipazione e deduzione (art. 12, c. 7, Legge n. 212/2000) se poi l'Amministrazione potesse a suo arbitrio "sbarazzarsi" delle argomentazioni ricevute dall'interessato senza dovere neanche spiegare in che termini e con quali conclusioni l'Ufficio ne ha *"tenuto conto nell'elaborazione e stesura" dell'atto impositivo...*. L'ufficio, dunque non può eludere il confronto e quindi svilire il significato di una norma (art. 12, c. 7, Legge n. 212/200) che, *"... attribuisce al contribuente la facoltà di instaurare il contraddittorio proprio in una fase precedente all'eventuale emanazione dell'atto quale modalità preventiva di esercizio del proprio diritto di difesa finalizzata a confrontarsi con l'amministrazione anche allo scopo di pervenire ad una maggiore ponderazione degli addebiti mossi in sede di PVC e ritenuti infondati dal contribuente stesso..."*. Non avrebbe quindi senso disciplinare una forma di partecipazione del soggetto sottoposto a verifica o ispezione se poi l'amministrazione finanziaria può tranquillamente ignorare le osservazioni dello stesso.

Il contraddittorio procedimentale è andato assumendo un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, con riflessi positivi *"anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese ritenute infine infondate)"*. Il predetto comma 7 *"nel richiamare il 'rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente', qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di 'collaborazione' e 'buona fede', i quali devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati quali 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) e, quindi, in definitiva, come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica...". In definitiva, all'assenza di valutazione da parte degli uffici delle osservazioni del contribuente è equiparabile il rigetto delle stesse con clausole di mero stile, e cioè con formule di rito che formalmente fanno riferimento alle memorie difensive ma che, nella sostanza, evitano all'ufficio di confrontarsi nel merito delle osservazioni formulate dal contribuente.

L'omesso esame delle osservazioni del contribuente equivale quindi a **ledere le norme generali** che regolano i rapporti tra cittadini e Pubblica Amministrazione. Secondo diverso orientamento in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorché ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono. Pertanto, l'omessa menzione negli avvisi delle osservazioni del contribuente non comporta nullità, non emergendo alcuna lesione di garanzie difensive tali da incidere sugli atti impugnati.

La L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, introduce un **obbligo di cooperazione** e contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente la conoscenza delle operazioni e la possibilità di comunicare osservazioni, ma non introduce uno specifico obbligo di motivazione sulle stesse né è previsto in sede di impugnazione un sindacato sulla scelta della amministrazione (Cassazione Sez. 5, Sentenza n. 3583 del 24/02/2016). La mancata espressa valutazione delle osservazioni, presentate dal contribuente dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione delle operazioni di verifica, non inficia la validità dell'atto di accertamento per difetto di motivazione.

Non risulta esistere una norma specifica che preveda l'obbligo di tale motivazione, e comunque dall'accertamento si deve ricavare un implicito orientamento dell'Ufficio a ritenere insufficienti dette considerazioni per scongiurare la pretesa tributaria. Il legislatore, in ossequio al principio di cooperazione, ha inteso solo consentire al contribuente di presentare delle osservazioni all'ufficio impositore, che potranno essere valutate in occasione dell'attività accertativa, senza alcun obbligo di fare menzione di questa valutazione nell'atto di accertamento (o nell'atto di archiviazione del pvc che, tra l'altro, non deve essere comunicato al contribuente).

In conclusione, la norma è diretta a disciplinare solo un determinato comportamento dell'Amministrazione finanziaria, e non, invece, a dettare regole per la validità (formale o sostanziale) dell'atto di accertamento. A conferma di ciò, si ricorda che laddove il legislatore abbia voluto riconoscere alle giustificazioni e alle deduzioni esposte dal contribuente nella fase istruttoria (precedente l'emanazione dell'atto impositivo) dignità giuridica di elemento essenziale della motivazione dell'atto di accertamento, lo ha fatto espressamente, come, ad esempio, nelle fattispecie disciplinate negli articoli 37-bis, pp. 4 e 5, del Dpr n. 600/1973, e 16, c. 7, del Dlgs n. 472/1997. D'altro canto, se è noto che le norme imperative sono quelle la cui inosservanza è inderogabile, lo è altrettanto che il loro carattere imperativo può risultare dalla formulazione, ma anche da indici indiretti, come l'irrogazione della nullità di un dato atto contrario alla disposizione. In altri termini, il divieto è contenuto in una legge che prevede esplicitamente o virtualmente (cioè per logica conseguenza) la sanzione di nullità. L'articolo 12 in esame non solo non prevede esplicitamente la sanzione di nullità, ma soprattutto non prevede a pena di nullità che la "valutazione" delle osservazioni debba essere oggetto della motivazione dell'atto impositivo; né questa sanzione (in virtù della formulazione della norma) può essere desunta per logica conseguenza, perché il legislatore non ha disposto che le osservazioni siano valutate nella motivazione dell'atto impositivo.

Una relazione totale al contenuto del pvc, non esclude che ci sia stata, sia pure tacitamente, una valutazione critica da parte dell'ufficio. In considerazione di ciò, nonostante la mancata menzione delle osservazioni nella motivazione dell'atto impositivo, la totale conferma dei recuperi proposti dalla Gdf è da interpretare quale manifestazione tacita, da parte dell'Ufficio, della valutazione di rigetto delle osservazioni del contribuente

4 ottobre 2017

Isabella Buscema