

Accertamento nullo se non preceduto dal Processo Verbale di Constatazione

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 17 Settembre 2013

è quanto stabilito dalla Cassazione, nell'ipotesi in cui i verificatori abbiano effettuato un accesso presso il contribuente, senza redigere, a margine delle operazioni ispettive, l'apposito verbale normativamente previsto.

Premessa

Con la sentenza 20770 dell'11 settembre 2013, la Suprema Corte torna ad occuparsi, in qualche modo, del cosiddetto "accertamento anticipato" e soprattutto delle garanzie spettanti al contribuente in caso di verifiche fiscali.

Occorre ricordare, a tal proposito, che l'articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente (legge 212/2000) stabilisce 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.



«Accertamento anticipato» nullo

Con la sentenza 18184 dello scorso 29 luglio, le Sezioni Unite hanno stabilito che la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano



specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, 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.

Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonерativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio.

In sostanza, valorizzando sulla base dei principi comunitari e costituzionali il contraddittorio procedimentale, la Suprema Corte ha stabilito che l'emissione dell'atto di accertamento prima dello scadere del termine previsto per l'effettivo contraddittorio, mediante la presentazione delle memorie difensive, è illegittima perché non consente, appunto, lo svolgimento di quel momento fondamentale di confronto tra Fisco e contribuente. Quindi, l'avviso di accertamento emesso prima dei sessanta giorni dalla consegna del PVC è nullo, in assenza di valide ragioni di urgenza.

L'accesso richiede il PVC

Il caso affrontato con la pronuncia odierna attiene ad un contribuente che aveva subito un accesso, con il quale il Fisco aveva soltanto acquisito la documentazione poi utilizzata per emettere l'avviso di accertamento. In quell'occasione, però, nessun verbale era stato predisposto né rilasciato dai verificatori.

L'articolo 52 del decreto Iva (DPR 633/1972), applicabile anche in materia di imposte dirette in virtù del richiamo operato dall'articolo 33, comma 1, del DPR 600/1973, stabilisce che di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.

Secondo il Fisco, nel caso di specie, non erano state compiute attività istruttorie nel corso dell'accesso, ma erano stati soltanto acquisiti dei documenti utili per il controllo fiscale e, quindi, non era necessaria la redazione dell'apposito PVC.

Per il contribuente, invece, tale atto prodromico era comunque indispensabile, atteso che la sua mancata predisposizione non gli aveva consentito di esercitare il diritto di produrre memorie difensive entro sessanta giorni dal rilascio della copia dell'atto, come prescritto dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto sopra illustrato.

La Cassazione ha osservato, innanzitutto, che nel processo verbale dell'accesso non devono necessariamente essere formulati i rilievi o gli addebiti, essendo finalizzata tale fase del procedimento all'acquisizione di dati, elementi, notizie, utilizzati dall'ufficio ai fini della emanazione dell'avviso e pertanto la mancata redazione di processo verbale dell'attività effettuata dall'Ufficio non è giustificata dal fatto che in sede di verifica e di accesso presso i locali aziendali non era stata svolta alcuna attività istruttoria ma una mera richiesta di documentazione al contribuente.

Riprendendo, quindi, quanto deciso con la sentenza 10381 del 2011, anche se in materia di Iva, gli Ermellini hanno ribadito che i funzionari che hanno proceduto all'accesso sono tenuti a redigere processo verbale secondo le indicazioni contenute nel comma sesto dell'art. 52 del DPR 633/1972, che non prescrive affatto, tantomeno a pena di nullità, che nello stesso debbano essere formulati rilievi o addebiti, essendo tale fase del procedimento finalizzata soltanto all'acquisizione di dati, elementi, notizie,

successivamente utilizzabili dall'Amministrazione per l'emanazione dell'eventuale avviso di accertamento.

In sostanza, per la Suprema Corte, sussiste la necessità della redazione del processo verbale anche in mancanza di indagini istruttorie e di accesso finalizzato al solo reperimento di documentazione. Nel caso di specie, il PVC non era stato redatto e, quindi, l'avviso di accertamento non avrebbe potuto essere emesso. Conseguentemente, è stato accolto il ricorso del contribuente, confermando la nullità dell'atto impositivo impugnato.

Considerazioni conclusive

La decisione odierna contribuisce ulteriormente a rafforzare il sistema di garanzie statutarie a favore del contribuente.

Vi è da osservare, in proposito, la crescente rilevanza che il Supremo Collegio attribuisce al contraddittorio, alla luce dei principi costituzionali e di derivazione comunitaria.

Tanto che ogni violazione a quelle disposizioni che, in qualche modo, garantiscono lo svolgimento del contraddittorio, anche procedimentale, viene sanzionata dalla Suprema Corte con la conseguente nullità dell'atto impositivo, anche nelle ipotesi in cui questa non sia espressamente prevista dalle norme.

Mette conto di ricordare, infatti, che né l'articolo 12, comma 7, dello Statuto prevede la nullità dell'atto in caso di violazione delle sue disposizioni, né l'articolo 52 del DPR 633/1972 stabilisce tale nullità in caso di mancata redazione del verbale di accesso.

17 settembre 2013

Alessandro Borgoglio