

---

# La verifica è nulla in assenza delle ragioni che l'hanno determinata

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 10 Gennaio 2014**

quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda: cosa succede se non esiste motivazione sottostante alla verifica in essere?

Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, elevato dalle Sezioni Unite a criterio guida delle attività di verifica fiscale, riverbera i suoi effetti non soltanto sulla questione ormai nota dell'accertamento anticipato, oggetto del recente arresto del Supremo Consesso (SS.UU. 18184/2013), ma anche su altri aspetti peculiari dell'attività ispettiva disciplinata dalle norme dello Statuto del Contribuente. È il caso, ad esempio, della disposizione di cui all'articolo 12, comma 2, della legge 212/2000, secondo cui il contribuente, tra l'altro, "ha il diritto di essere informato delle ragioni" che hanno determinato la verifica.

## **L'accertamento *ante tempus* ed il contraddittorio**

Come ormai noto, le Sezioni Unite si sono definitivamente pronunciate sulla *vexata quaestio* della legittimità dell'accertamento anticipato, stabilendo sostanzialmente che la violazione dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente (legge 212/2000) – in base al quale al soggetto verificato è concessa la facoltà di formulare osservazioni entro sessanta giorni dal rilascio del PVC, e prima del decorso di tale termine, quindi, non può essere emesso l'atto impositivo – comporta la nullità del successivo avviso di accertamento in assenza delle ragioni di motivata urgenza previste dalla norma.

Più precisamente, la Suprema Corte ha osservato che, nell'ambito delle norme statutarie, l'articolo 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite. L'incipit del comma 7, in particolare, 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, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell'affidamento, più specificamente contemplato nello stesso art. 10, comma 2) 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. Pertanto, l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, 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 "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

### **Senza ragioni del controllo non c'è contraddittorio**

Sulla base delle conclusioni raggiunte dalle Sezioni Unite pare possibile considerare ulteriori fattispecie previste dal medesimo articolo 12 dello Statuto del Contribuente passibili di applicazione estensiva. Ci si riferisce, in particolare, alla disposizione del comma 2, in base alla quale "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda".

È evidente, allora, che l'informazione da parte del Fisco delle ragioni che hanno indotto ad avviare il controllo nei suoi confronti, oltre ad essere un diritto per espressa previsione normativa, contribuisce anche a migliorare il rapporto e la collaborazione con il Fisco, nella prospettiva delineata dall'articolo 10 dello stesso Statuto, ed a realizzare il principio di trasparenza dell'attività amministrativa richiamato dalle stesse SS.UU. In effetti, l'informazione circa le ragioni che hanno determinato l'avvio della verifica può costituire un momento di "contraddittorio procedimentale", soprattutto quando, come può accadere, la verifica sia «scattata» sulla base di dati errati o incompleti. Rendere note le motivazioni dell'esecuzione del controllo, quindi, consente la realizzazione di una «primordiale» forma di contraddittorio su tali motivazioni, migliorando l'efficacia dell'attività amministrativa, anche con l'eventuale acquisizione di nuovi elementi di conoscenza forniti da un contribuente «consapevole».

Del resto, anche la Guardia di Finanza, con la circolare 250400 del 17 agosto 2000, ha puntualizzato l'importanza di tale disposizione, stabilendo che "L'art. 12, c. 2, dello Statuto va letto fondamentalmente come una norma rafforzativa della capacità del cittadino-contribuente di appurare, all'inizio della verifica, la conoscenza dell'interesse conoscitivo del Fisco ad esaminare la sua posizione tributaria, riservando un'informazione chiara e completa circa lo scopo del controllo".

Alla stregua di quanto sopra, quindi, non è sufficiente che il Fisco, in sede di avvio della verifica, informi il contribuente dell'oggetto della stessa (imposte dirette, Iva, controlli specifici sulle compensazioni, eccetera), come sempre accade, ma è altresì necessario che fornisca una completa ed esauriente informazione circa le motivazioni che hanno indotto a far ricadere la scelta del controllo proprio sulla sua posizione fiscale, ad esempio per l'assenza di verifiche negli anni pregressi, oppure per la presenza di evidenti anomalie contabili emergenti dalle dichiarazioni, ovvero per l'esistenza di rilevanti crediti Iva *prima facie* non spiegabili, eccetera. In assenza di tali ragioni del controllo, il Fisco nega al contribuente la possibilità di esperire il contraddittorio endoprocedimentale, in violazione dei principi costituzionali già richiamati dalle Sezioni Unite in riferimento alla negazione del contraddittorio per l'emissione anticipata dell'accertamento. Ne consegue, pertanto, che, in assenza delle ragioni della verifica, il conseguente atto impositivo deve ritenersi nullo, alla stessa stregua dell'accertamento anticipato privo di valide ragioni d'urgenza.

La Cassazione, con la sentenza 28390/2013, ha sostanzialmente confermato quanto sopra, stabilendo che le disposizioni dello Statuto del Contribuente che sono volte a garantire l'instaurazione del contraddittorio anticipato sono, oltre al comma 7 dell'articolo 12, già oggetto della pronuncia a Sezioni Unite, anche il comma 2, che attribuisce al contribuente il diritto di essere informato sulle ragioni del controllo. Peraltro, secondo gli Ermellini, anche il comma 4, che riconosce al contribuente il diritto di formulare osservazioni e rilievi nel corso della verifica, rappresenta una disposizione volta a realizzare l'effettivo dispiegamento del contraddittorio.

Sebbene con la citata pronuncia non sia stato indicato chiaramente (perché la censura involgeva altri commi del già citato articolo 12), tuttavia, appare sempre più evidente che, stante i principi di cui sopra fatti propri dalle Sezioni Unite, anche la mancata informazione circa le ragioni che hanno determinato la verifica, od il mancato riconoscimento al contribuente del diritto di formulare osservazioni nel corso delle attività ispettive, determina la nullità del conseguente atto impositivo, atteso che tali omissioni, al pari dell'accertamento anticipato, pregiudicano il contraddittorio procedimentale.

10 gennaio 2014

Alessandro Borgoglio