

Illegittimità dell'atto impositivo ante tempus anche negli accertamenti “a tavolino”

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 10 Giugno 2014

le fattispecie di contestazione contro l'anticipazione dell'accertamento si possono applicare anche se i verificatori non effettuano attività ispettiva presso la sede del contribuente? (a cura di Armando Mancuso)

Ai sensi dell'art. 12 (*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*) c. 7 della L. n. 212/00, il contribuente può comunicare entro 60 giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica da parte degli organi di controllo, osservazioni e richieste che l'ufficio impositore è tenuto a valutare, e l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine (“salvo casi di particolare e motivata urgenza”, dice la norma).

L'inosservanza di tale termine dilatorio, secondo la Suprema Corte, comporta la **illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus**, in quanto esso “... 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” (così, **Cass. SS.UU., sent. n. 18184 del 29.07.2013**).

Pacifica la conseguenza della invalidità per l'atto impositivo emesso *ante tempus* (se pur con riferimento, per ora, agli accessi, ispezioni o verifiche eseguite presso la sede del contribuente): a partire dalla cit. Cass. SS.UU. n. 18184/2013, *ex pluribus*, cfr. Cass. n. 7960/2014; Cass. n. 2594/14 e 2595/2014; Cass. n. 5373/2014 ; Cass. sentt. n. 6088/2011 e 18906/2011...

Né può costituire deroga a tale assunto l'urgenza dettata dalla imminente scadenza del periodo di accertamento, se quest'ultima è il frutto di una errata pianificazione dell'attività di controllo da parte dell'Ufficio (Cass. sent. n. 27831 del 12.12.2013).

Si è posto il problema se tale garanzia procedimentale debba essere applicata solo allorquando le operazioni di verifica si svolgano presso la sede del contribuente e si concludano con la emanazione di un processo verbale di constatazione, oppure se debba estendersi a tutte le tipologie di controllo, anche a quelle, cioè, svolte direttamente presso la sede dell'ufficio a seguito, ad esempio, dell'invio di un questionario o di invito a comparire per la presentazione di documenti, ai sensi dell'art. 32 (*Poteri degli uffici*) del D.P.R. n. 600/73, e che non si concludano con un atto denominato formalmente “processo verbale di constatazione” (ma, magari, “processo verbale di contraddittorio”).

In altre parole, si tratta di stabilire se l'art. 12 c. 7 sia applicabile solo dopo la consegna al contribuente di un **PVC** emesso al termine di un **accesso, ispezione o verifica** oppure se il termine di 60 giorni debba essere rispettato anche in tutti i casi di **controllo c.d. "a tavolino"**, ossia svolto direttamente presso l'ufficio (in tale tipologia di controllo rientrano, ad esempio, gli accertamenti da redditometro, indagini bancarie, studi di settore, etc.).

In sede di giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie l'A.E. è solita eccepire, a fronte di precisa contestazione di parte, che la norma di cui al comma 7 va letta in combinato disposto con il comma 1 dell'art. 12, il quale parla espressamente di *"accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali"*, sì che non si applicherebbe, neppure estensivamente, oltre i casi da essa previsti di accertamento presso la sede del contribuente.

Inoltre, sempre secondo l'A.E., occorre considerare la natura dell'atto emesso a conclusione del subprocedimento amministrativo (processo verbale di constatazione), quale atto infra-procedimentale inidoneo di per sé ad incidere sulla posizione del contribuente.

Non si condividono gli assunti dell'ufficio (ad esempio, il comma 7 cit. parla solo di *"processo verbale di chiusura delle operazioni"*, non esplicitamente di "Processo verbale di constatazione"), ma si auspica, viceversa, che valga il contrario, a garanzia non solo di una più effettiva partecipazione del contribuente alla attività di accertamento, ma a monte di una più efficiente ed efficace azione amministrativa, verso un obiettivo di *tax compliance* sostanziale.

Ma partiamo dal principio.

Nella pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione (**Cass. SS.UU. n. 18184/13**) i Supremi Giudici, dopo aver ripercorso i diversi orientamenti di legittimità in ordine alle conseguenze della emanazione di un atto impositivo *ante tempus*, giungono a formulare il principio di diritto in base al quale l'art. 12 c. 7 della L. n. 212/00 va interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni determina di per sé l'illegittimità dell'azione amministrativa.

Ciò, in particolare, al fine di garantire una partecipazione del contribuente al contraddittorio sostanziale ed effettiva, piuttosto che meramente formale, ed in ultima analisi al fine di realizzare un *"migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva"* (*expressis*).

Contrariamente alla (consueta, verrebbe da dire) posizione di chiusura espressa dall'A.E., in sede giurisprudenziale (soprattutto nella giurisprudenza di merito) sta emergendo un opposto orientamento interpretativo in base al quale anche per gli accertamenti c.d. "a tavolino" sarebbe preclusa la notificazione dell'atto entro 60 giorni dalla chiusura delle operazioni di controllo.

Secondo la **CTR Cagliari, sent. n. 27/2012**, l'interpretazione letterale e sistematica della norma (art. 12 co. 7 St. Contr.) non può che comportarne l'applicazione a tutte le tipologie di verifiche fiscali,

"ivi comprese quelle che vengano svolte presso gli uffici dagli organi di controllo, in seguito al reperimento di documentazione richiesta al contribuente, tanto più che la medesima disposizione appare strettamente correlata al rispetto del principio di leale collaborazione tra Amministrazione e

contribuente che, certamente, non potrebbe venir meno a seconda del luogo in cui si svolga la verifica”.

Secondo la CTR sarda, cioè, la garanzia del contribuente non può dipendere dalle scelte unilaterali dell'amministrazione sul luogo di effettuazione del controllo.

La dottrina¹, dal canto suo, evidenzia che ciò su cui le Sezioni Unite della Cassazione con la sent. n. 18184/2013 hanno posto l'accento è stata proprio l'**importanza del contraddittorio** che, quando assente, costituisce un vizio del relativo procedimento per una divergenza stessa dal modello normativo. Lo scopo del contraddittorio è del resto quello di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e contribuente (rapporti da improntarsi a lealtà, correttezza e collaborazione) al fine ultimo di scongiurare per quanto possibile il ricorso al contenzioso (in questi termini, **Cass. n. 28049/09**).

Non può parlarsi, tuttavia, di vero e proprio contraddittorio per gli accertamenti a tavolino, in quanto sebbene l'ufficio inviti in apparenza il contribuente ad un contraddittorio preventivo, in concreto non c'è la possibilità per quest'ultimo di partecipare alla fase pre-accertamento : è prassi che il **verbale di contraddittorio** si limiti ad indicare le giustificazioni del contribuente ovvero i documenti da questi consegnati, ma **quasi sempre non contiene il punto di vista dell'Ufficio**.

In sostanza il (presunto) contraddittorio si concretizza in meri incontri durante i quali non si discute della possibile pretesa ovvero delle difese², ma si forniscono gli elementi di indagine all'Amministrazione.

Pertanto, secondo gli Autori cit. , *“appare logico ritenere che le garanzie previste dal cit. art. 12 devono necessariamente applicarsi anche al contribuente sottoposto ai c.d. “accertamenti a tavolino”. In senso contrario, infatti, significherebbe riconoscere la possibilità di contraddittorio solo a chi è stato verificato presso la propria sede. Una tale disparità di trattamento non avrebbe alcuna giustificazione”.*

La stessa **Cassazione (ord. n. 24739/2013)** ha in precedenza chiarito che il contraddittorio deve avere **carattere sostanziale e non solo formale**.

Non è possibile, evidentemente, considerare “contraddittorio” la mera ricezione di documenti.

Si tratta, in ultima analisi, di mero scambio epistolare rispetto all'invito a comparire, ben lontano da una forma vera e propria di confronto di opinioni e/o di (com)partecipazione attiva del contribuente all'accertamento.

A ben vedere la nullità dell'atto “premature”, perché emesso prima dei 60 giorni, non è affatto limitata alla sola verifica da concludersi con sottoscrizione e consegna del PVC, ma riguarda più ampiamente la **conclusione delle operazioni svolte** (così, Cass. sent. n. 2594 del 05.02.2014 ; *idem*, Cass. sent. n. 2595/2014).

Né è necessario che le operazioni di verifica si concludano con il rilascio di un processo verbale di constatazione, in quanto secondo **Cass. sent. n. 5373/2013**, il tenore della disposizione ex art. 12 co. 7 dello Statuto del Contribuente comprende nel proprio ambito tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di controllo, indipendentemente dal *nomen juris* di PVC attribuito o meno dagli accertatori.

La *ratio* della norma cit. è quella di “*determinare le condizioni affinché l’Amministrazione possa valutare il proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente*” (così, espressamente la cit. Cass. 5373/13).

Di tal che infondata è anche l’altra asserzione dell’A.E. per cui trattandosi di atto endoprocedimentale (PVC o atto omologo), esso sarebbe in ogni caso inidoneo a ledere la posizione del contribuente.

La *ratio* della norma è, infatti, quella di scongiurare, per quanto possibile, il contenzioso, mediante la partecipazione del contribuente alla fase di contraddittorio pre-accertamento.

Inoltre, la norma “*non distingue in ordine al contenuto dei verbali, potendo il contribuente comunicare osservazioni e richieste anche in relazione a verbali che, pur non contenendo contestazioni, potrebbero in ogni caso dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento*” (**Cass. n. 6088/2011**).

Il contribuente, secondo **CTR Milano, sent. n. 32/2013**, poi, in quanto titolare di una posizione giuridico-soggettiva qualificata, deve essere posto nelle condizioni di partecipare attivamente al procedimento di accertamento tributario, potendo avviare un contraddittorio endoprocedimentale sia per motivi di difesa che per ragioni di carattere collaborativo, e l’organo procedente è tenuto a valutare tutti gli elementi probatori acquisiti, sia favorevoli che sfavorevoli al contribuente.

Qualunque sia l’atto adottato dall’A.F. al termine dell’attività di verifica, il contribuente potrà legittimamente argomentare nei 60 giorni successivi, e il mancato rispetto del termine sarà causa di nullità dell’atto prematuramente emesso.

In conclusione, si auspica un mutamento di “rotta” dell’Amministrazione Finanziaria, o, più realisticamente, che vada affermandosi anche in sede di legittimità l’orientamento giurisprudenziale più rigoroso, proteso all’annullamento degli atti “prematuri” anche in caso di accertamenti “a tavolino”.

L’acquisizione di documenti da parte degli uffici accertatori, utilizzando i penetranti poteri di cui all’art. 32 del D.P.R. n. 600/73, ha spesso, difatti, l’unico fine di rintracciare una qualche forma di materia imponibile, senza che il contribuente riesca a rendersi conto del percorso giuridico-motivazionale seguito nella fase preaccertativa né dell’esito possibile della stessa.

10 giugno 2014

Armando Mancuso

1 Cfr. A. Iorio – S. Mecca, *Controlli fiscali senza accesso : contraddittorio obbligatorio e illegittimità*, ne il fisco n. 18 del 05.05.2014, pg. 1714 e ss..

2 A. Iorio – S. Mecca, pg. 1714.

3 Nel caso oggetto di giudizio si trattava di accertamento svolto presso la sede dell’ufficio (indagini bancarie).

4 Attraverso una lettura “dinamica” e “sostanzialistica” della normativa, come si è cercato di fare nel presente scritto, a tutela del diritto di ogni cittadino / contribuente ad un operato della pubblica amministrazione realmente improntato al “buon andamento e alla imparzialità”, di cui parla la nostra Costituzione (art. 97).