



### La rilevanza delle osservazioni fornite dal contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale

Nell'ambito dell'attività istruttoria svolta dagli organi verificatori, il Legislatore ha previsto non solo le regole di comportamento che gli stessi devono seguire nello svolgimento delle loro indagini, ma anche una serie di garanzie e diritti a favore del contribuente sottoposto a tali verifiche; garanzie e diritti che - se non rispettati - possono portare alla nullità del successivo avviso di accertamento. L'articolo di seguito proposto, dopo una riepilogativa analisi delle modalità di svolgimento dell'attività istruttoria e delle corrispondenti garanzie in capo al soggetto verificato, segnala i recenti orientamenti giurisprudenziali che si sono sviluppati sulla possibilità, per il contribuente, di comunicare osservazioni e richieste dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni compiute.

#### L'attività istruttoria svolta presso il contribuente: accessi, ispezioni e verifiche

Le modalità di svolgimento delle indagini che i verificatori possono compiere (siano essi funzionari dell'Amministrazione Finanziaria o militari della Guardia di Finanza), sono:

dettagliatamente disciplinate dalla normativa Iva



art.52 DPR n.633/72

ed espressamente richiamate dalla disciplina sull'accertamento delle imposte sui redditi



art.33 DPR n.600/73<sup>10</sup>

In particolare, le indagini che gli organi verificatori possono svolgere si distinguono in:

accesso;

ispezione;

e verifiche.

#### Accesso

Con l'accesso i verificatori entrano (e permangono) nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività lavorativa (commerciale, professionale, artistica, ecc.), ovvero presso amministrazioni ed enti con cui lo stesso intrattiene rapporti<sup>11</sup>, al fine di ricercare atti, documenti ed ogni altra rilevazione utile ai fini dell'accertamento (e repressione) dell'evasione o di altre violazioni.

Al momento dell'accesso i verificatori - muniti di autorizzazione scritta del dirigente dell'Ufficio dal quale dipendono (o, per i militari della GdF, del comandante del reparto) - dovranno esibire le tessere personali di riconoscimento e consegnare copia della lettera d'incarico, avendo altresì cura di specificare lo scopo dell'accesso e i diritti e le garanzie riservate dalla legge al soggetto verificato.

In merito ai luoghi in cui possono essere svolti gli accessi, occorre precisare che:

se il contribuente non detiene le scritture contabili perché queste si trovano presso il professionista incaricato (generalmente il commercialista)



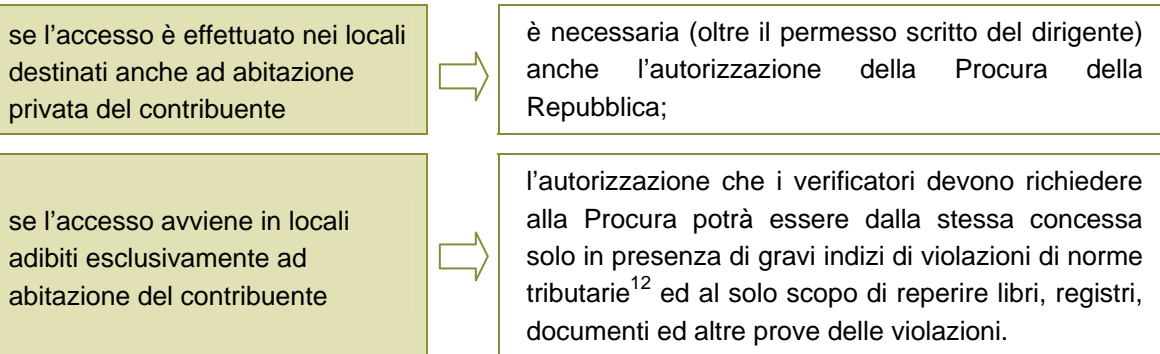
e ciò risulta da apposita attestazione



l'accesso presso lo studio deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio (o suo delegato);

<sup>10</sup> Tale norma, infatti, al co. 1 prevede che "per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

<sup>11</sup> Si pensi agli enti creditizi e finanziari o alle Poste italiane; in tali casi, l'accesso - che deve svolgersi alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono - sarà diretto ad ottenere informazioni richieste al soggetto verificato e non tempestivamente comunicate, ovvero per verificare la completezza e fondatezza di quelle rilasciate dal contribuente.



*Riguardo l'autorizzazione della Procura della Repubblica si segnala che questa è necessaria anche per procedere, nell'ambito di un accesso, a perquisizioni personali, all'apertura e verifica della corrispondenza (anche di posta elettronica), dei plichi sigillati, delle borse e delle casseforti, nonché per richiedere documenti e notizie per i quali sarebbe eccezionale il segreto professionale (inteso quale diritto alla riservatezza). L'autorizzazione in argomento, invece, non è necessaria per quelle perquisizioni personali conseguenti ad un accesso effettuato nei locali destinati anche, o esclusivamente, ad abitazione dal soggetto verificato e già autorizzato dalla Procura<sup>13</sup>.*

## Ispezione

Con l'ispezione, invece, i verificatori - generalmente recandosi nel luogo in cui il contribuente svolge la sua attività - controllano e ricercano atti e documenti (come libri, scritture e registri contabili), anche attraverso il controllo dei terminali informatici; l'ispezione, dunque, consta di un esame della documentazione contabile in possesso del contribuente. Questo, tuttavia, in sede di ispezione può dichiarare che le scritture contabili si trovano presso il professionista (commercialista) da lui incaricato, esibendo però specifica attestazione.

Nel caso in cui il soggetto a cui sono richiesti i suddetti documenti si rifiuti di esibirli, l'art.52, co.5 del DPR n.633/72 dispone chiaramente che tali documenti non potranno successivamente - in sede amministrativa o contenziosa - essere utilizzati e presi in considerazione a favore del contribuente. Ipotesi di rifiuto sono configurabili quando il soggetto verificato:

- dichiara di non possedere i libri, le scritture e i registri contabili richiesti;
- sottrae ai verificatori (occultandola) la documentazione richiesta;
- rifiuta di fornire i dati e i codici di accesso degli archivi elettronici.

Pertanto, è evidente che il rifiuto si delinea a fronte di una specifica richiesta di esibizione fatta dagli organi verificatori: come affermato anche recentemente dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, il rifiuto "esige [...] in conformità alla lettera della legge, che sussista una specifica richiesta degli agenti accertatori, non potendo costituire "rifiuto" la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto"<sup>14</sup>.

## Verifiche

Da ultimo, con le verifiche, i funzionari eseguono controlli in ordine al personale, agli impianti e alle merci al fine di effettuare un riscontro sulla correttezza dei dati indicati nella contabilità. Le verifiche, dunque, consistono nel confronto fra la documentazione contabile e la situazione di fatto che caratterizza l'attività svolta dal contribuente.

<sup>12</sup> La giurisprudenza di legittimità ha considerato impugnabile innanzi al giudice tributario tale atto di autorizzazione (unitamente alla legittimità della pretesa tributaria avanzata dal Fisco), in quanto presupposto di validità dell'acquisizione probatoria conseguita con l'accesso (Cass. n. 11283/03).

<sup>13</sup> Cass., sent. n.14056/06, ma in senso contrario si veda Cass., sent. n.20253/05.

<sup>14</sup> Così Cass., sent. n.22765/09; nello stesso senso si veda anche Cass., sent. n.9127/06.

### La conclusione dell'attività istruttoria: il processo verbale di constatazione

Il Legislatore ha previsto che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie devono essere “*constatate mediante processo verbale*”<sup>15</sup>.

Pertanto, le singole attività compiute nel corso dell'accesso – e, quindi, le singole richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute – devono essere descritte e riportate dettagliatamente, in ordine cronologico, dai verificatori precedenti nel c.d. “processo verbale di verifica” (o delle operazioni giornalieri).

Al termine di tutta l'attività istruttoria complessivamente espletata, invece, i verificatori devono redigere il c.d. “processo verbale di constatazione” (p.v.c.), nel quale sono sintetizzate le risultanze delle indagini condotte e le violazioni riscontrate, suddivise per anno d'imposta e tipologia; con il p.v.c., pertanto, vengono riepilogate le risultanze delle operazioni di verifica svolte nei confronti del contribuente, già analiticamente documentate nei processi verbali giornalieri.

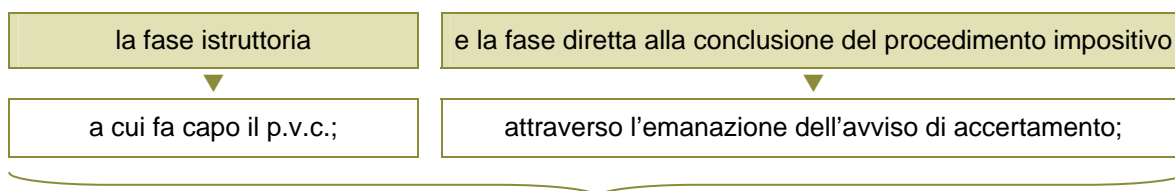
Entrambe le due tipologie di verbali devono essere sottoscritti dal contribuente (o dal suo rappresentante), il quale ha diritto ad averne copia; nel caso il soggetto verificato si rifiuti di firmarli, dovrà esserne indicato il motivo della mancata sottoscrizione.

I processi verbali, promanando da pubblici ufficiali e documentando atti o fatti da loro compiuti (o, comunque, svolti alla loro presenza), si considerano atti pubblici (ex art.2700 c.c.); pertanto, essi fanno piena prova fino a querela di falso.

*Si precisa che l'atto pubblico fa piena prova nel senso che è idoneo a costituire certezze pubbliche agli atti compiuti dal pubblico ufficiale (o verificatisi alla sua presenza); ciò, tuttavia, non significa che i ragionamenti, le valutazioni e i giudizi contenuti nel p.v.c. sono oggettivi e immutabili, rimanendo solamente espressione dei funzionari che lo hanno redatto. Tanto è vero che le risultante del p.v.c. potranno essere valutate criticamente dall'Ufficio finanziario chiamato ad emettere l'eventuale avviso di accertamento, il quale sarà libero di condividerle (in tutto o in parte) o non condividerle affatto, a seconda della loro capacità di convincimento e fondatezza.*

Circa la portata istruttoria del processo verbale di constatazione (rispetto all'eventuale successivo avviso di accertamento), si segnala che la Corte di Cassazione da sempre sostiene che il p.v.c. “è atto che si inserisce nell'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria” dovendo dare conto delle prove che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento, atto che, invece, conclude il procedimento di imposizione<sup>16</sup>.

Ne consegue una netta scansione tra due diverse fasi:



distinzione questa che, come si analizzerà di seguito, ha assunto ancora più rilevanza con l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n.212/00).

### Le garanzie e i diritti del contribuente: la comunicazione di osservazioni e richieste

Come anticipato in premessa, il Legislatore – a fronte del potere istruttorio degli organi verificatori – ha dettato una serie di norme a tutela e garanzia del contribuente assoggettato ai controlli.

Al riguardo, assume particolare importanza l'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n.212/00), ai sensi del quale i controlli (accessi, ispezioni e verifiche):

<sup>15</sup> Così l'art. 24 della L. n.4/1929.

<sup>16</sup> In questo senso si veda Cass., sent. n. 4312/98.

- devono essere giustificati da effettive esigenze di indagine e controllo nei locali dedicati all'esercizio dell'attività, nel rispetto dell'orario di lavoro;
- devono arrecare meno disturbo possibile al regolare svolgimento dell'attività lavorativa;
- non possono superare 30 giorni lavorativi (prorogabili di ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, debitamente individuati e motivati), per le imprese di maggiori dimensioni (termine "ordinario"); per la permanenza dei verificatori presso imprese in contabilità semplificata o lavoratori autonomi, invece, è stato recentemente introdotto<sup>17</sup> - ed in vigore dal 14 maggio 2011 - un termine "breve" di 15 giorni (prorogabile di ulteriori 15).

All'inizio della verifica, inoltre, il contribuente ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano la verifica nonché di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa presso gli organi della giustizia tributaria.

Si segnala che già in sede di verifica, il contribuente o il professionista dallo stesso incaricato, potranno sollevare osservazioni e rilievi che dovranno essere riportati dai verificatori all'interno del processo verbale (cfr. co. 4 dell'art. 12, cit.).

Tuttavia, a conclusione delle operazioni di verifica e, quindi, dopo il rilascio della copia del p.v.c., il contribuente - nel termine di 60 giorni - può comunicare osservazioni e richieste, che devono essere valutate dagli uffici impositori ai fini dell'emanazione dell'avviso di accertamento; e ciò *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente"*<sup>18</sup>.

🇮🇹 Pertanto, il Legislatore ha previsto che dalla notifica del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente dispone di 60 giorni per valutare gli addebiti, per verificare la correttezza dei conteggi nonché per riscontrare la fondatezza giuridica del debito d'imposta, producendo (all'Ufficio impositore) osservazioni e richieste che lo stesso Ufficio deve valutare prima di emettere l'atto impositivo.

La possibilità rilasciata al contribuente di comunicare osservazioni e richieste (e la conseguente esigenza che le stesse debbano essere valutate dall'Ufficio impositore prima di emettere l'avviso di accertamento), costituisce un'imprescindibile fase procedimentale che - traducendo fedelmente lo spirito dello Statuto dei diritti del contribuente, fondato appunto nel presupposto di parità fra Amministrazione Finanziaria e contribuente - valorizza non solo la centralità del contraddittorio<sup>19</sup> ma anche la dimensione procedimentale del diritto di difesa.

L'articolo 12, co.7 cit. dispone, dunque, due forme di tutela a favore del contribuente:

- |          |   |  |
|----------|---|--|
| <b>1</b> | ➡ | l'applicazione del contraddittorio anticipato;                                     |
| <b>2</b> | ➡ | la redazione della motivazione "rafforzata" dell'eventuale avviso di accertamento. |

Sul primo punto è doveroso osservare che senza una fase interlocutoria preliminare (antecedente all'emanazione dell'atto impositivo), si correrebbe il rischio che il contenuto del p.v.c. - con tutte le sue approssimazioni rispetto alla reale e complessa situazione aziendale verificata - diventi automaticamente il contenuto dell'avviso di accertamento; senza contare poi che il riconoscimento al contribuente della facoltà di contraddire già

<sup>17</sup> Il riferimento è all'art.7, co.2, lett.c) del D.L. n. 70 del 13/05/11, (c.d. Decreto Sviluppo) che, con l'intento di evitare un eccessivo ed inutile aggravio della presenza ispettiva presso gli operatori economici, ha introdotto un nuovo periodo nel co.5 dell'art.12 della L. n.212/00, disponendo che la permanenza presso la sede del contribuente (come anche la proroga) *"non può essere superiore a quindici giorni in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi"*.

<sup>18</sup> Cfr. co. 7 dell'art. 12 cit..

<sup>19</sup> L'importanza del contraddittorio (preventivo) è stata sottolineata anche dalla Corte di Giustizia (la quale ha elevato il contraddittorio nel procedimento tributario a principio fondamentale del diritto comunitario, sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07) e continua ad assumere sempre più importanza in diversi ambiti del diritto tributario (basti fare riferimento a quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità in tema di accertamenti standardizzati - Cass. SS.UU., sent. nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, depositate il 18 dicembre 2009 - nonché da specifiche disposizioni di legge, come quella relativa al nuovo accertamento sintetico e a quello redditometrico previsto dal D.L. n.78/10).

durante la fase della verifica potrebbe anche avere il risultato di evitare il contenzioso, con i relativi benefici in termini di efficienza ed economicità della Pubblica Amministrazione. Inoltre - e passando al secondo punto sopra segnalato - in caso di presentazione di osservazioni difensive, la motivazione dell'atto impositivo emesso dall'Ufficio dovrebbe essere "rafforzata", ovvero spiegare le ragioni per le quali non sono state accolte le deduzioni e richieste del contribuente, pena la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione.

Tale principio è stato condiviso recentemente dalla [CTR di Palermo, sez. XXX, sentenza n.46 del 29 marzo 2011](#), la quale ha censurato il comportamento dell'Agenzia delle Entrate che ha emesso un avviso di accertamento senza prendere in alcuna considerazione le osservazioni presentate dalla società verificata dalla GdF a conclusione delle operazioni di controllo.

In quella sentenza, infatti, si legge che la norma di cui all'art.12 della L. n.212/00:

*"è stata ampiamente disattesa in quanto l'ufficio non ha tempestivamente comunicato alla ditta di non condividere le osservazioni proposte [...] né ha fissato riunioni o incontri per discutere dette osservazioni", violando così "i principi di chiarezza e collaborazione amministrativa previsti dall'art. 97 della Costituzione, applicabili al caso".*

La sentenza citata, inoltre, offre uno spunto interessante circa la valutazione che l'Ufficio impositore deve operare a fronte delle osservazioni sollevate dal contribuente. Secondo i giudici, infatti:

*"appare irrilevante che l'ufficio precisi che all'interno della motivazione dell'atto [...] ha ritenuto di non condividere quanto rappresentato dalla società in quanto le osservazioni prodotte non contengono elementi di prova e/o documentazione".*

È necessario, infatti, che l'Ufficio "scrupolosamente e puntualmente" analizzi le osservazioni del contribuente prima di emettere l'accertamento, nel rispetto delle modalità e dei termini previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In conclusione, la CTR di Palermo (accogliendo l'appello proposto dalla società avverso la sentenza di primo grado) ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento "per omessa valutazione delle osservazioni della società al processo verbale di constatazione"; secondo i giudici palermitani, dunque, la mancata valutazione (intesa quale dettagliata analisi e giudizio critico) delle osservazioni sollevate dal contribuente a conclusione dell'attività istruttoria può comportare la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione.

Non manca, tuttavia, un orientamento diametralmente opposto a quello appena sopra riportato. Il riferimento è alla [sentenza n.3 del 14 gennaio 2011](#), emessa dalla CTP di Torino, secondo la quale l'accertamento non può essere considerato nullo per difetto di motivazione se non ha contestato le osservazioni formulate dal contribuente dopo la formazione del processo verbale di constatazione. Secondo i giudici torinesi, infatti, "deve ritenersi che il contenuto dell'avviso di accertamento implicitamente contenga la spiegazione del perché le osservazioni [...] non sono state ritenute attendibili"<sup>20</sup>.

**L'orientamento a cui ha aderito la CTP di Torino si fonda sui seguenti due presupposti:**

nessuna norma prevede che le osservazioni fornite dal contribuente, se non prese in considerazione, richiedano una specifica motivazione nell'avviso di accertamento;

non vi è alcuna sanzione di nullità per un avviso di accertamento che non faccia riferimento alle osservazioni del contribuente formulate all'Ufficio nella fase istruttoria.

<sup>20</sup> Nel caso di specie, il contribuente subiva una verifica fiscale in ordine alla quale aveva fornito all'Ufficio una memoria contenente osservazioni, ma il successivo avviso di accertamento non aveva preso posizione in ordine alla stessa.

Presupposti che tuttavia - come si dimostrerà di seguito - non sono così convincenti per sostenere la legittimità di un atto impositivo carente di una parte di motivazione (ovverosia quella diretta a specificare le ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni del contribuente).

### Considerazioni conclusive

Come sopra analizzato, l'art.12, co.7 della L. n.212/00 prevede una vera e propria facoltà il cui esercizio è rimesso alla esclusiva valutazione del contribuente, il quale può o meno avvalersene.

Sul punto si fa osservare che - stante anche la prassi degli uffici di emettere avvisi di accertamento motivati *per relationem* ai p.v.c. - la convenienza a fornire osservazioni dovrà essere attentamente valutata in relazione ai singoli rilievi operati dai verificatori, tentando cioè di evitare di fornire utili argomenti difensivi che, non solo potrebbero avere l'effetto indesiderato di permettere all'Ufficio di "correggere il tiro" al momento dell'emanazione dell'atto impositivo, ma che sarebbero più proficuamente spendibili con l'impugnazione dell'avviso di accertamento.

Inoltre, nonostante sul tema della nullità dell'avviso di accertamento per mancata valutazione delle osservazioni proposte dal contribuente non si sia ancora formata una posizione giurisprudenziale matura, si fa osservare che:

- il potere accertativo del Fisco deve essere esercitato nel rispetto dei diritti (anche di rango costituzionale) che possono essere intaccati nel corso dell'attività ispettiva (primi fra tutti il diritto di difesa ex art.24 Cost. ed il diritto al buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, ex art.97 Cost.);
- il tenore letterale dell'art.12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente non pare lasciare dubbi circa la necessaria considerazione - da parte dell'Ufficio - delle osservazioni fornite dal contribuente<sup>21</sup> (quindi non avrebbe senso sostenere - come ha fatto la CTP di Torino sopra citata - la mancanza di una norma che preveda uno specifico obbligo di motivazione); tanto è vero che il Legislatore fornisce ampie possibilità di riscontro e approfondimento alle eccezioni mosse dal contribuente, proprio per evitare incertezze e approssimazioni (es. il co.5 dell'art.12 della L. n.212/00, che disciplina la possibilità per i verificatori di ritornare nella sede del contribuente - anche dopo il periodo massimo di permanenza - al fine di esaminare le osservazioni e richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo il rilascio del p.v.c.);
- pur in mancanza di una norma che preveda (espressamente) la nullità di un avviso di accertamento che non abbia considerato le osservazioni sollevate dal contribuente, la funzione e l'importanza della motivazione di qualsiasi atto impositivo (ex artt.7, L. n.212/00 e 3 L. n.241/90, così come interpretati anche dalla copiosa giurisprudenza di legittimità)<sup>22</sup> portano a considerare possibile la declaratoria di nullità (per difetto di motivazione) di un atto emanato senza alcuna valutazione (critica) circa i rilievi e le richieste del contribuente.

Pertanto, se l'Ufficio non prende in considerazione le osservazioni e richieste sviluppate dal contribuente viola palesemente l'art.10 della L. n.212/00 (in combinato disposto con l'art.7, cit): i principi di "buona fede" e di "collaborazione", che debbono presiedere il procedimento impositivo impongono un obbligo di correttezza a carico di entrambe le parti, Amministrazione Finanziaria e contribuente, e di leale cooperazione nel rispetto della legge.

<sup>21</sup> Dispone infatti la norma citata che le osservazioni e richieste "sono valutate dagli uffici impositori".

<sup>22</sup> Stando all'art.7 cit. tutti gli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere motivati "indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione". La corretta motivazione dell'atto impositivo - intesa quale ricostruzione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione - costituisce uno dei cardini dell'accertamento tributario ed è posta a tutela del contribuente, il quale, proprio attraverso la motivazione, deve essere messo in grado di verificare l'an ed il quantum della pretesa impositiva (Cass., sent. nn.26458/08, 3309/04, 4632/03).

Allora, va da sé che la mancata valutazione di quelle osservazioni, e la mancata esplicitazione in motivazione delle ragioni per cui quegli argomenti non sono stati ritenuti convincenti, non può allora che determinare l'illegittimità dell'atto finale del procedimento.

In conclusione, laddove si determinano violazioni delle disposizioni poste a base del buon andamento del procedimento tributario (nella sua duplice fase: istruttoria ed impositiva), idonee a ledere posizioni giuridiche soggettive del contribuente (come nell'ipotesi di mancata valutazione delle osservazioni sollevate dal contribuente ai sensi dell'art.12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente), non può non conseguire la declaratoria di illegittimità dell'atto impositivo emesso dall'Ufficio.



**DOVE VUOI,  
QUANDO VUOI.**



**La comodità della  
formazione on-line.**

- Riconoscimento dei **Crediti Formativi Professionali**
- **Fruibilità senza limiti di tempo:**  
24 ore su 24, 7 giorni su 7
- **Strumento di lavoro** per la soluzione immediata alle tue esigenze professionali
- **Verifica costante** del livello di apprendimento

[www.drcform.it](http://www.drcform.it)