logo FiscoOggi
Image not found or type unknown

Articolo pubblicato su FiscoOggi (http://fiscooggi.it)

Giurisprudenza

Osservazioni “risapute” al pvc: salvo l’atto che non vi fa cenno

28 Agosto 2012

L’ufficio è tenuto a redigere una motivazione rafforzata unicamente quando le informazioni fornite dal contribuente contengono elementi dotati del carattere di “novità”

Thumbnail
Image not found or type unknown

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con la sentenza 84/2012, esamina la questione degli oneri motivazionali che l’ufficio tributario deve assolvere nell’atto impositivo, quando esso trae origine da un processo verbale di constatazione e il contribuente si sia avvalso della facoltà prevista dall’ultimo comma dell’articolo 12 dello Statuto del contribuente, presentando osservazioni difensive in relazione ai rilievi mossi nello stesso verbale di constatazione.

La *vexata quaestio* viene risolta dai giudici milanesi in favore della legittimità dell’atto impositivo privo della cosiddetta “motivazione rafforzata”.

Tuttavia, rispetto alle altre pronunce di merito dello stesso tenore, l’*iter* argomentativo seguito dal collegio offre l’occasione per alcune riflessioni in ordine alla “qualità” delle osservazioni presentate dal contribuente e alla ricaduta che il loro contenuto può avere sugli oneri motivazionali degli uffici tributari. Degna di attenzione, inoltre, è l’affermazione di un importante principio sull’onere probatorio: il contribuente che, in sede contenziosa, intenda eccepire il difetto di motivazione dell’atto impositivo che non espliciti l’esito del procedimento (istruttorio) di valutazione delle osservazioni, deve provare di aver fornito all’Amministrazione informazioni ed elementi dotati di “novità” rispetto alle risultanze istruttorie cristallizzate nel verbale di constatazione.

Ebbene, il comma 7, articolo 12, dello Statuto (legge 212/2000) attribuisce al contribuente il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni difensive in merito alle contestazioni contenute nel processo verbale che i funzionari redigono al termine delle operazioni ispettive.

La norma stabilisce, infatti, che, “*nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di*

controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori". Poi, prosegue specificando che "*l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*".
La disposizione è finalizzata a "*garantire una serena e costruttiva dialettica tra le parti nel rispetto del principio di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, a perseguire l'ulteriore obiettivo di riduzione del contenzioso, in quanto consente all'ufficio di attingere dalle argomentazioni ed eccezioni fornite dal contribuente* ***eventuali ulteriori*** *elementi utili a rappresentare con il maggior grado di persuasione possibile la legittimità della pretesa impositiva*".

Ciò premesso, nell'impianto normativo appena delineato, al diritto del contribuente corrisponde il dovere degli uffici di "valutare" adeguatamente gli elementi offerti dal contribuente stesso, atteso che un attento esame dei medesimi potrebbe, ricorrendone i presupposti, portare anche a una sostanziale revisione dei rilievi mossi nel pvc.
Pertanto, e di ciò si discute nella sentenza in esame, sull'Amministrazione finanziaria incombe, altresì, l'obbligo di esplicitare gli esiti della predetta attività di valutazione nella motivazione dell'atto impositivo. La questione verte, dunque, sulla possibilità che l'omessa indicazione delle ragioni per le quali si è deciso di non accogliere le osservazioni possa travolgere la validità dell'atto.

La vicenda

Nel caso esaminato dalla Ctp di Milano, gli atti impositivi impugnati traevano origine da un processo verbale redatto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate a seguito di una verifica fiscale condotta nei confronti di una spa in regime di consolidato.
Avverso i suddetti atti la società opponeva distinti ricorsi, nei quali, tra l'altro, eccepiva la violazione dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente e la conseguente violazione dell'articolo 42 del Dpr 600/1973, dal momento che l'ufficio, nella parte motiva degli avvisi di accertamento, non aveva specificamente indicato le ragioni della reiezione delle deduzioni difensive presentate dal contribuente in ordine ai rilievi contenuti nel verbale di constatazione. Chiedeva, pertanto, in via pregiudiziale, l'annullamento degli atti per carenza di motivazione.

L'ufficio, costituendosi in giudizio, rilevava, dal canto suo, che le osservazioni della ricorrente erano state opportunamente valutate, così come stabilito dall'ultimo comma dell'articolo 12, e che la citata disposizione non prescrive che l'Amministrazione finanziaria sia tenuta, altresì, a "motivare" il rigetto delle stesse all'interno dell'avviso di accertamento. In fine sottolineava che la disposizione in argomento non prevede alcuna sanzione di nullità nell'ipotesi di omessa valutazione delle

osservazioni del contribuente.

La Ctp respingeva l'eccezione pregiudiziale, atteso che "*la ricostruzione degli accadimenti fatta dal contribuente nelle osservazioni al PVC non modificava i fatti così come ricostruiti nel verbale di constatazione e recepiti nell'accertamento, di guisa da indurre l'Ufficio ad una diversa valutazione giuridica*".
Legittima, pertanto, l'omissione – nella motivazione dell'atto impositivo – dei risultati dell'attività valutativa dell'ufficio, dal momento che l'indicazione puntuale dei motivi di reiezione delle osservazioni si sarebbe risolta in una "*inutile reiterazione*" della motivazione già articolata a sostegno della pretesa tributaria.

In sostanza, considerato che il comma 7, dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente, prevede unicamente il dovere degli uffici impositori di "valutare" le ragioni e le circostanze addotte dal contribuente, può trarsi dalla stessa norma anche la previsione di uno specifico onere motivazionale in ordine alle ragioni che hanno condotto l'ufficio a non accogliere le allegazioni del contribuente? E, ancora, l'eventuale relativa omissione può inficiare la validità dell'avviso di accertamento?
A questi interrogativi i primi giudici di merito hanno risposto affermando due principi innovativi rispetto alle soluzioni rese da altri giudici di merito sugli stessi temi.
Il primo riguarda la singolare attenzione che la Commissione ha mostrato per il "contenuto" delle osservazioni formulate dal contribuente. Esse devono esser tali da **integrare** l'attività istruttoria precedentemente svolta. Ciò significa che "*devono essere dotate di requisiti di novità fattuale tali da giustificare la modifica delle conclusioni cui è giunto il verificatore*".
Ebbene, l'ufficio ha sì l'onere di valutare le deduzioni difensive, ma se esse non forniscono elementi ulteriori, dotati del carattere di **novità**, lo stesso ufficio non è tenuto a esplicitare, nella motivazione dell'atto, le ragioni per cui tali allegazioni sono state ritenute non valorizzabili.

La motivazione dell'atto deve essere, quindi, "rafforzata" unicamente nel caso in cui il contribuente introduca (nella fase istruttoria che segue alla verifica) prove, eccezioni o altri elementi di giudizio "nuovi", cioè ulteriori o integrativi, rispetto a quelli già raccolti in sede ispettiva.
Senza novità "*si richiederebbe all'ufficio di reiterare - del tutto inutilmente e a danno dell'erario*" l'identica attività precedentemente svolta.

Con il secondo contributo, di portata decisamente innovativa, il collegio milanese chiarisce che grava sul contribuente l'onere di dimostrare il carattere "nuovo" degli elementi delle informazioni fornite all'Amministrazione con le osservazioni.

di

Giuliana Scarlata

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/osservazioni-risapute-al-pvc-salvo-latto-che-non-vi-fa-cenno