

Analisi e commenti

Il verbale di constatazione nelle verifiche fiscali - 5

30 Agosto 2013

Una carrellata dei più significativi interventi in materia della Suprema corte “di legittimità” e quelli, ovviamente molto variegati, dei giudici tributari “di merito”

Thumbnail
Image not found or type unknown

Gli interventi della **Corte di cassazione** danno conto, per così dire, di un percorso di sistematizzazione logico-giuridica rispetto al quale si propongono di seguito i principali “concetti chiave”, per ciò prescindendo da una mera “ rassegna temporale”.

Sentenza n. 21153 del 6 agosto 2008

“La questione della sottoscrizione del pvc è del tutto irrilevante perché la Commissione tributaria regionale non ha fondato la sua decisione su tale fatto formale né ha negato il potere dell’ufficio di utilizzare atti e notizie acquisiti dalla Guardia di finanza nell’esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, ma ha semplicemente osservato che si trattava di indagini alle quali il contribuente non aveva preso parte: tanto non integra nessuna violazione di legge perché il giudice, così motivando, non ha interpretato la norma diversamente né la ha applicata a fattispecie dalla stessa non regolata o, comunque, la ha disapplicata a fattispecie dalla stessa regolata”.

Sentenza n. 6351 del 10 marzo 2008

“La copia del processo verbale di constatazione può essere sottoscritta anche da una delle persone identificate in base ai parametri risultanti dall'articolo 139, comma 2, cpc, ovvero dalle persone di famiglia o dagli addetti alla casa, all'ufficio o all'azienda (che si trovino nei luoghi indicati dall'articolo 139 e che accettino di ricevere la copia dell'atto), dovendosi presumere che le persone legate da vincoli familiari o da rapporti di lavoro, in forza della solidarietà e della fiducia connessa con tali vincoli, siano idonee a curarne la sollecita consegna al destinatario (cfr Cassazione 5761/1997). La firma del verbale da parte di persona "non autorizzata", anche se si traducesse in una violazione delle regole dell'accertamento tributario, non può certo comportare l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti dai verbalizzanti in assenza di una specifica previsione in tal senso. Quello

che conta è l'attendibilità delle fonti di prova acquisite e non le modalità con le quali esse sono state acquisite, atteso che la prova non subisce gli effetti della illegittimità, come conseguenza necessaria dell'eventuale illiceità dell'acquisizione”.

Sentenza n. 11784 del 14 maggio 2010

“Per ritenere assolto l’obbligo di motivazione dell’atto impositivo *per relationem* ad un pubblico verbale di constatazione a suo tempo notificato al contribuente, ipotesi nella quale il Dpr n. 633/1972, articolo 56, ultimo comma, stabilisce una presunzione assoluta di conoscenza, come tale insensibile alle vicende che successivamente possano toccare il contribuente, è necessario, qualora sopravvenga il fallimento, che l’amministrazione porti a conoscenza del curatore il contenuto dell’atto oggetto del rinvio mediante l’allegazione insieme all’avviso di accertamento a lui notificato di copia del processo verbale che era stato in precedenza notificato all’imprenditore *in bonis*, dovendosi altrimenti ritenere nullo l’avviso di accertamento”.

Sentenza n. 6088 del 15 marzo 2011

“La notifica dell’avviso di accertamento non può avvenire nei confronti del contribuente prima che, ai sensi dell’articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, siano decorsi - di regola e salvo casi di particolare e motivata urgenza - sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, potendo entro tale termine, da considerare perentorio e a sua garanzia, il contribuente comunicare osservazioni e richieste; né è rilevante il contenuto del predetto verbale, poiché se anche esso, come nella specie, non contenga contestazioni, potrebbe comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento”.

Sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011

“La notifica dell’avviso di accertamento (e, come nella specie, dell’eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello cadere del termine di sessanta giorni, dalla conclusione della verifica fiscale, previsto dall’articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell’atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa, tanto in via amministrativa, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge”.

Sentenza n. 22320 del 3 novembre 2010

“L’avviso di accertamento, secondo quanto previsto dall’articolo 7, comma 1, della legge n. 212/2000, non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, salvo casi di

particolare e motivata urgenza". La sanzione di invalidità dell'atto - prevista in via generale dall'articolo 21-*septies* della legge n. 241/1990 e con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva rispettivamente dagli articoli 42, commi 2 e 3, del Dpr n. 600/1973 e dall'articolo 56, comma 5, del Dpr n. 633/1972 - consegue, quindi, solo quando l'avviso medesimo non rechi motivazione sull'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione".

Sentenza n. 14189 del 5 giugno 2013

"Nel regime introdotto dall'articolo 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche *per relationem*, ovvero sia mediante il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento".

Sentenza n. 1453 del 21 gennaio 2009

"L'attività accertativa della Guardia di finanza e degli uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo volgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio. Conseguenzialmente va escluso che le risultanze emerse dalla attività di verifica prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica non possano costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva sottesa a tale avviso, per il solo fatto della mancata immediata loro contestazione al contribuente in sede di verifica (v. pure sentenze n. 4273/2001, n. 7964/1999)".

Gli interventi delle **Commissioni tributarie** risultano, ovviamente, molto variegati e, spesso, censurati dalla Suprema corte. Anche in questo caso ne riepiloghiamo alcuni tra i più significativi, in quanto in linea di massima esaminati, con esiti diversi, dalla Cassazione, prescindendo, anche in questo caso, da una mera "rassegna temporale".

Ctr della Toscana - Sentenza n. 117 del 26 settembre 2012

"Quando (...) si operino attività sostanzialmente di verifica della posizione del contribuente, la scansione degli atti (pvc per la fase istruttoria e avviso di accertamento a conclusione del procedimento impositivo) assume decisiva rilevanza anche alla luce dell'articolo 12, comma 4 (e comma 7), dello Statuto del contribuente, per cui la mancata redazione del processo verbale vizia

di nullità l'intero procedimento”.

Ctp di Como - Sentenza n. 14/4/2012 del 22 febbraio 2012

“Secondo la giurisprudenza della Cassazione la notifica dell’avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale, previsto dall’articolo 12 della legge n. 212/2000, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell’atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa, tanto in via amministrativa quanto in via giudiziaria entro il termine previsto dalla legge. Nella fattispecie l’autorizzazione della procura all’utilizzo ai fini fiscali della documentazione acquisita dalla Gdf nell’approssimarsi del termine utile per la notifica e dell’imminente scadenza dei termini per l’accertamento”.

Ctr della Lombardia - Sentenza n. 17/36/2012 del 30 gennaio 2012

“Se nell’ambito della procedura per la definizione di un pvc prevista dall’articolo 5-bis del Dlgs 218/1997 l’Amministrazione finanziaria sottoscrive un processo verbale di contraddittorio nel quale propone l’annullamento di alcune riprese fiscali in quanto ritenute fondate le doglianze opposte dal contribuente, nel caso in cui non venga accettata dal contribuente la suindicata proposta, il successivo avviso di accertamento non potrà contenere le riprese fiscali abbandonate dall’ufficio impositore nel corso del tentativo di adesione e conseguentemente l’oggetto del successivo contenzioso dovrà necessariamente essere circoscritto alle residue riprese fiscali non rinunciate”.

Ctp di Milano - Sentenza n. 75/44/2012 del 16 aprile 2012

“Il termine di cui all’articolo 12 della legge n. 212/2000 trova applicazione anche nel caso in cui l’Amministrazione finanziaria non abbia notificato un processo verbale di constatazione ma un questionario a cui sia seguita l’emissione dell’avviso di accertamento prima del termine dei 60 giorni che trova applicazione per ogni attività di controllo in quanto estrinsecazione del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente”.

Considerazioni conclusive

Non v’è dubbio che il principale modulo ispettivo adottato dall’Amministrazione finanziaria per accertare l’assolvimento, da parte del contribuente, degli obblighi sullo stesso gravanti, è costituito dalla verifica fiscale, quale attività d’indagine amministrativa svolta da organi autorizzati dello Stato o di altri Enti impositori sulla base delle leggi d’imposta.

Specialmente nei confronti di specifiche “categorie a rischio”, la strategia di controllo messa in atto dal fisco tende a considerare le verifiche come ordinario strumento di revisione della posizione

fiscale dei contribuenti.

La verbalizzazione, in particolare, rappresenta uno dei momenti più delicati dell'ispezione poiché è sulla base del processo verbale di constatazione e, comunque, sugli altri processi verbali che verrà determinata sia l'imposta evasa nell'avviso d'accertamento quale atto conclusivo della verifica sia la presenza di eventuali risvolti penalmente rilevanti.

Altrettanto significativo è il valore probatorio delle suddette verbalizzazioni rimesso al libero apprezzamento del giudice che, come affermato, *ex multis*, nella sentenza n. 303/2006 dalla Corte di cassazione *"costituiscono confessione stragiudiziale e pertanto, una prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile accertato nei suoi confronti, non abbisognavole, come tale, di ulteriori riscontri"*.

È, altresì, indubbio che, in una fase istruttoria quale è quella di cui il verbale di constatazione dà conto, la funzione di tale atto è anche quella, per nulla accessoria, di assicurare al contribuente uno strumento atto a tutelare il suo fondamentale diritto di difesa, se è vero che l'esercizio di poteri istruttori incide necessariamente su situazioni soggettive del contribuente, comprimendo in qualche misura diritti e interessi del soggetto sottoposto a controllo.

Sotto l'aspetto più generale va, infine, rilevato che, con la riforma tributaria dell'inizio degli anni settanta del secolo scorso, precisamente con l'introduzione delle norme tese a regolamentare i compiti attribuiti agli uffici in materia ispettiva nell'ambito del procedimento amministrativo-tributario, si è delineata la separazione concettuale fra l'attività istruttoria o ispettiva, tesa all'acquisizione autoritativa di conoscenze in ordine al comportamento assunto dal contribuente rispetto ai propri obblighi tributari e quella dell'accertamento, inerente invece alla corretta determinazione dell'imposta dovuta. In tal modo, l'attività istruttoria, quale attività discrezionale, va a incidere su diritti e interessi non immediatamente patrimoniali del soggetto passivo; l'accertamento, quale attività vincolata, incide su interessi immediatamente patrimoniali del soggetto passivo. Le due attività sono legate da un rapporto funzionale, ma non necessariamente causale e sequenziale.

Pertanto, prima ancora che un principio legislativo riconosciuto dallo Statuto dei diritti del contribuente, la partecipazione degli interessati all'attività istruttoria del procedimento tributario dovrebbe consentire ai soggetti coinvolti di far valere le proprie ragioni mediante l'opportunità di dimostrare la correttezza del proprio operato ancor prima della redazione dell'atto di accertamento, sia a tutela del proprio interesse personale, sia a tutela dell'interesse pubblico.

5 - fine

Prima puntata

Seconda puntata

Terza puntata

Quarta puntata

di

Cinzia Bondi

Maurizio Palana

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/verbale-constatazione-nelle-verifiche-fiscali-5>