

## Accertamenti "a tavolino"

---

Posted by Admin Ascheri on 6 March 2015 at 12:00 AM

---

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro una Srl, attiva nel settore della compravendita di immobili, per la cassazione della sentenza della CTR che, riformando la sentenza emessa in I grado, annulla l'avviso di accertamento per le imposte Iva, Irpeg e Irap con il quale veniva rettificato il prezzo di vendita di alcune unità immobiliari vendute nel corso del 2003, accertando importi superiori rispetto a quelli fatturati, recuperando a tassazione il maggior volume d'affari ed il maggior reddito rideterminato.

A parere della CTR l'avviso deve considerarsi illegittimo in quanto emanato dopo una verifica fiscale non portata a conclusione mediante la redazione di un pvc. Ai sensi dell'art. 12 co. 7 della L. 212/2000, l'Ufficio avrebbe dovuto rilasciare al contribuente copia del verbale di chiusura delle operazioni, astenendosi dall'emissione dell'avviso di accertamento fino al termine di 60 giorni dalla data di rilascio del verbale stesso, al fine di permettere al contribuente la comunicazione di osservazioni e richieste. Il giudice di merito, quindi, disattendendo l'assunto dell'Agenzia delle Entrate secondo cui l'art. 12 co. 7 sarebbe applicabile solo in caso di accessi, ispezioni o verifiche all'interno dei locali in cui si svolge l'attività del contribuente, ritiene operante il termine di 60 giorni anche nel caso in cui l'avviso di accertamento consegua all'esercizio dell'attività istruttoria svolta dall'Ufficio nella propria sede.

La società si costituisce con controricorso sostenendo che l'obbligo dell'Ufficio di procedere all'emissione di un pvc in seguito allo svolgimento di una verifica fiscale nonché di rispettare il termine di cui all'art. 12 co. 7 sussistono per ogni tipo di verifica fiscale eseguita, e non solo per le verifiche svolte presso i locali del contribuente.

Il ricorso ripropone alla Corte la questione se le garanzie ex art. 12 co. 7 (ovvero la formazione di un verbale di chiusura delle operazioni, il rilascio di copia del verbale al contribuente, la facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste entro 60 giorni dal rilascio del verbale, il divieto di emissione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni) trovino applicazione solo agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali in cui si esercita l'attività del contribuente o possano essere comprese anche le verifiche c.d. "a tavolino", ovvero le verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da soggetti terzi o fornite dallo stesso contribuente con la compilazione di questionari o il sostenimento di colloqui con i funzionari dell'ufficio.

Una prima interpretazione data dalla Corte di Cassazione volge nel senso di applicare la disposizione contenuta nell'art. 12 co. 7 ai soli accessi, ispezioni e verifiche fiscali svolti nei locali del contribuente. E le ragioni sono le seguenti:

- nell'art. 12 co. 1 si parla di "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali". Anche la sentenza della Corte n. 18184/2013 ha correlato la decorrenza del termine dilatorio di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento al momento del "rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni". Non si dimentichi, inoltre, che tutte le disposizioni contenute nell'art. 12 L. 212/2000 fanno riferimento alla tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive nei locali dell'attività;
- solo nei casi di verifiche eseguite presso i locali del contribuente esiste l'esigenza di bilanciare lo squilibrio tra contribuente e Amministrazione, per effetto dell'invasione della sfera professionale del contribuente nei locali di sua pertinenza;
- un principio generale che impone il contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale non è ravvisabile né nell'ordinamento interno né nel diritto comunitario. Anche dopo l'entrata in vigore dello statuto del contribuente non può considerarsi esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale. E quando il legislatore ha voluto estendere la garanzia del contraddittorio (mediante la previsione di un termine a partire dalla data di chiusura della verifica entro cui il contribuente può esporre le sue osservazioni, restando paralizzata la possibilità di emanazione dell'atto impositivo) al di fuori dei casi degli accertamenti svolti in loco, lo ha previsto espressamente.

Nel diritto comunitario si sottolinea che occorre distinguere "nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase dell'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni, dalla fase contraddittoria tra l'Amministrazione fiscale e il contribuente che inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica", specificando che "l'Amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista". Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia, gli accertamenti c.d. "a tavolino" sono da escludere dall'ambito applicativo del disposto di cui all'art. 12 co. 7 dal momento che il concetto di "verbale di chiusura delle operazioni" in esso contenuto comprende tutti i verbali redatti a conclusione delle operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali del contribuente. Si tratta di riconoscere una garanzia del contraddittorio nel momento in cui un accesso presso i locali del contribuente andrebbe a creare uno squilibrio tra il soggetto stesso e l'Amministrazione.

Le successive sentenze delle Sezioni Unite definiscono illegittimo l'atto impositivo emesso dopo l'accesso presso i locali del contribuente senza il rispetto del termine dilatorio previsto dall'art. 12 co. 7 e, in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e sugli interessi del contribuente, deve essere rispettato il diritto di difesa mediante l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale. E il principio che prescrive l'obbligo di attivazione del contraddittorio da parte dell'Amministrazione deve trovare applicazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva. Tuttavia, sussiste un problema di coordinamento tra queste affermazioni e l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'art. 12 co. 7 non può essere applicato nei casi di accertamento "a tavolino". Diversamente, l'applicazione di tali principi anche agli accertamenti "a tavolino" comporterebbe l'accettazione della tesi per cui anche gli avvisi di accertamento conseguenti a verifiche eseguite nella sede dell'Ufficio con la documentazione fornita dal contribuente o acquisita presso altre pubbliche amministrazioni sarebbero invalidi in mancanza del contraddittorio endoprocedimentale. Ma se è vero che si vuole garantire la partecipazione del cittadino all'esercizio dell'azione amministrativa, è anche vero che non esiste alcuna disposizione espressa, in materia tributaria, che sancisca l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale bensì esistono solo delle disposizioni che prevedono tale obbligo nell'ambito di specifici provvedimenti.

Nell'ambito del diritto dell'Unione Europea il rispetto del contraddittorio è un principio generale, per il quale ogni individuo deve essere ascoltato prima dell'emissione di un provvedimento lesivo nei suoi confronti. Ma il diritto dell'Unione Europea non è direttamente applicabile in materia di procedimenti tributari relativi a tributi non armonizzati.

Il Collegio vuole un chiarimento da parte delle Sezioni Unite in merito al fatto che, in materia tributaria, ogni volta che si renda necessaria l'adozione di un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare, a pena di invalidità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale, anche in assenza di una previsione normativa, e se questo principio trovi fondamento nell'ordinamento nazionale o esclusivamente nel diritto dell'Unione Europea. Se le Sezioni Unite decidessero di optare per questo principio, bisognerebbe che venissero evidenziate le modalità di esplicazione del contraddittorio e gli effetti dell'eventuale loro inosservanza in tutti i procedimenti tributari per i quali non è previsto dalle disposizioni di legge, come nel caso delle verifiche c.d. "a tavolino" e, in particolar modo, che fosse chiarita la possibilità di applicazione dei seguenti principi:

- l'atto emanato senza essere preceduto dalla consegna di un verbale di contestazione, ovvero prima del termine di 60 giorni dalla data di tale consegna, debba considerarsi invalido;
- l'atto emanato in violazione del diritto del contribuente al contraddittorio debba essere giudicato invalido solo se, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso.

Gli atti vengono rimessi alla Corte per l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

**Sandra Martinelli**

Fonte: [Fisco e Diritto](#) del 6 febbraio 2015