

ACCERTAMENTO

No Pvc, no accertamento

di **Giovanni Valcarenghi, Mario Agostinelli**

Avvicinandosi la fine del periodo di imposta 2013, appare utile tornare ad analizzare la tematica della possibilità di emettere **avvisi di accertamento non preceduti dal rilascio di PVC**.

La suprema **Corte di Cassazione**, con Sentenza depositata **l'11 settembre 2013**, afferma il principio secondo il quale le **attività d'ispezione e verifica**, effettuate presso il contribuente, **si devono concludere** con la **redazione di un Processo verbale** di costatazione, anche nel caso in cui, per tali verifiche, l'organo di controllo non intende formulare un'ipotesi di maggiore pretesa tributaria. La **consegna del PVC è fase procedimentale necessaria** per assicurare la possibilità, attribuita al contribuente, di attivare la fase del preventivo contraddittorio di cui al comma 7 dell'articolo 12 della Legge dello statuto del contribuente.

Questa l'importante conclusione della sentenza in argomento, secondo la quale **ogni fase dell'istruttoria** deve essere **garante della corretta formazione della pretesa tributaria**, il cui procedimento deve essere composto di verifica, rilascio del PVC, apertura del termine per la presentazione di osservazioni e richieste, eventuale notifica dell'avviso di accertamento. Nel processo verbale di costatazione, osservano gli Ermellini, non devono necessariamente essere formulati i rilievi o gli addebiti, essendo la fase ispettiva finalizzata all'acquisizione di dati, elementi, notizie utilizzabili ai fini dell'eventuale atto di accertamento, atto espressivo del poter potestativo impositivo.

Ne deriva quindi che, l'attività istruttoria dell'organo di controllo, effettuata presso i locali del contribuente ed ancorché finalizzata alla semplice richiesta di documentazione, non esonera dalla redazione del PVC, costituendo l'omessa consegna dello stesso una violazione caducante del successivo atto di accertamento.

Il principio è **coerente con le indicazioni comunitarie** in tema di giusto processo. Al riguardo, la Corte di Giustizia Europea (sentenza 18 dicembre 2008 causa C 349/07 - Sopropè) rammenta che, quando l'attività amministrativa determina un'ingerenza nella sfera patrimoniale o giuridica del destinatario, la stessa deve essere preceduta dal contraddittorio con il contribuente, nell'ambito del quale questi potrà prendere posizione, con argomentazioni e prove, prima che allo stesso sia notificato l'atto amministrativo stesso.

Il tema dell'imprescindibilità del contraddittorio trova riscontro ed attuazione, in connessione con la matrice dell'articolo 24 della Costituzione, **nell'articolo 12 della legge 212/2000** che

recita: *"Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine"*. Va da sé che, ove l'amministrazione non "completi" correttamente l'attività istruttoria con il rilascio di un processo verbale, il contribuente non potrà esercitare, a seguito di un esame compiuto e completo delle rilevazioni effettuate dall'organo di controllo, il proprio diritto di osservazione, argomentazione e di difesa con riferimento all'accusa di evasione in itinere. La sentenza 20770/2013 è in perfetta sintonia con l'orientamento giuridico che progressivamente adotta i principi sopra esposti; inoltre, nell'ordinanza 15 marzo 2011 n. 6088, la stessa Corte ha affermato che la norma dell'articolo 12 della L. 212/2000 non distingue in relazione al contenuto dei verbali, potendo il contribuente comunicare osservazioni e richieste anche in relazione ad ipotesi non idonee alla emissione di avvisi di accertamento.

In tale contesto, appare interessante ricordare che alcuni **giudici di merito** hanno affermato che la **procedura** di cui al comma 7 dell'articolo 12 della legge 212/2000 deve essere **osservata anche con riferimento alle attività istruttoria effettuate "a tavolino"**, presso gli uffici amministrativi; in tal senso, si ricorda la CTR Sardegna, sentenza 18 giugno 2012, n. 27.

La redazione e consegna del PVC, quindi, costituisce **passaggio imprescindibile**; tale comportamento, però, non sempre viene osservato e, pertanto, bisognerà tenere conto per affrontare la fase contenziosa.