

ACCERTAMENTO

Le conseguenze della mancata valutazione delle memorie post-PVC

di Marco Bargagli

Al termine della verifica fiscale, gli ispettori del Fisco riassumono le violazioni constatate nel **processo verbale di constatazione**, atto di **natura endoprocedimentale** che viene **notificato al contribuente**.

In merito, l'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), recante **disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente** prevede che, 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 sessanta giorni, osservazioni e richieste** circa i rilievi mossi nel corso del controllo fiscale, che devono essere **valutate dagli uffici impositori**.

Infatti, per espressa disposizione normativa, l'avviso di accertamento **non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza**.

Sullo specifico punto, il **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** (volume II - parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli - capitolo 3 “avvio, esecuzione e conclusione della verifica”, pag. 95 e ss.), ha **posto in evidenza** le conseguenze del **mancato rispetto del citato termine** dei sessanta giorni, entro il quale devono essere valutate le c.d. **“memorie difensive”** prodotte da parte del contribuente.

Dopo un'altalenante **posizione della giurisprudenza di legittimità**, le **Sezioni Unite della Corte di cassazione**, con la **sentenza n. 18184 del 28.07.2013**, dirimendo l'emerso **conflitto giurisprudenziale**, hanno statuito che l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), **“in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente”**.

La **citata circolare 1/2018** richiama l'orientamento espresso in sede di legittimità, in base al quale detto termine è infatti destinato a **favorire il confronto dialettico tra le parti prima della (eventuale) emissione del provvedimento**, e cioè il **contraddittorio endoprocedimentale**, il quale è andato assumendo – ricordano i giudici di legittimità – **“un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso”**.

Quindi, anche in assenza di una specifica comminatoria di nullità, la mancata osservanza del termine non può che provocare l'invalidità dell'avviso di accertamento, trattandosi di un **vizio del procedimento** che “*si traduce in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve*”; conclusione, questa, che risulta coerente con “*il sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma stessa opera*”.

Sulla vexata *quaestio*, è **nuovamente intervenuta** la **suprema Corte di cassazione**, con l'[ordinanza n. 17210 del 02.07.2018](#) la quale ha sancito la **nullità dell'avviso di accertamento**, nella particolare ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia valutato le **memorie difensive del contribuente**.

In merito, gli ermellini hanno chiarito che la **normativa di riferimento** prevede un preciso **adempimento sancendo l'onere, a carico dell'Ufficio, di prendere visione delle memorie difensive prodotte dal contribuente verificato**.

Nello specifico, i **giudici di piazza Cavour** hanno chiarito che, in **tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto**, ai sensi dell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), la **nullità dell'atto** consegue “*alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto nonché al mancato obbligo di (almeno) valutare le osservazioni del contribuente, pur senza esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo* (Sez. 6-5, n. 8378 del 31/03/2017)”.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)