

ACCERTAMENTO

L'obbligo di motivare sulle osservazioni al pvc, secondo il DDL delega per la riforma fiscale

di **Gianfranco Antico**



Come è noto, a conclusione di un lungo e travagliato iter parlamentare, oltre 20 anni fa è divenuto legge dello Stato **“Lo Statuto del contribuente”**, il quale, nel fissare i principi fondamentali ai quali devono ispirarsi i rapporti fra contribuente e Amministrazione finanziaria e le regole alle quali l'Agenzia delle Entrate dovrà dare concreta attuazione, ha provveduto a codificare, per la prima volta, i diritti e le garanzie che i contribuenti hanno nei confronti del Fisco e, di conseguenza, ha *“imposto”* all'Amministrazione finanziaria di ricercare ed ampliare le **occasioni di colloquio** nello svolgimento delle attività di contrasto all'evasione.

Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente, ai sensi dell'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), può comunicare entro **sessanta giorni** osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

In pratica, preso atto che nel corso della verifica il contribuente non sempre dispone della necessaria serenità e lucidità per valutare i rilievi mossi, si dà facoltà di formulare le proprie osservazioni entro 60 giorni dalla consegna del p.v.c..

Considerato che la norma prevede che l'attività di accertamento resti paralizzata per 60 giorni, essendo stato sancito il *divieto* di emanare l'avviso di accertamento prima di tale termine, salvo che non si versi in casi di **particolare e motivata urgenza**, si apre, quindi, una fase pre-notifica dell'avviso di accertamento, tesa a valutare la legittimità dell'operato dei verificatori, al fine di deflazionare il contenzioso, affidato al soggetto che ha il potere di accertamento: **l'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate**.

La paralisi a tempo dell'attività di accertamento deve significare che l'Ufficio ha l'obbligo di effettuare un **esame critico del processo verbale**, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non potendosi limitare a recepire, acriticamente, nell'atto impositivo, il processo verbale, senza tenere conto delle osservazioni, valutazioni e interpretazioni dissenzianti effettuate dal contribuente.

In sede giurisprudenziale la Corte di Cassazione è più volte intervenuta sul tema, confermando la **validità** dell'atto che non menzioni le osservazioni del contribuente ex [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#).

In particolare, con la [sentenza n.11881 del 12.05.2017](#), i giudici di Piazza Cavour hanno fissato un importante principio sulle modalità con cui possano ritenersi superate, in quanto vagliate, le eccezioni di parte: *“Nell'impianto delineato dal legislatore, alla facoltà concessa al contribuente di presentare memorie e osservazioni dopo il rilascio del processo verbale di constatazione, si accompagna il dovere di valutazione delle stesse da parte dell'Amministrazione, ma tale dovere non equivale alla necessità di puntuale e analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente. È sufficiente che le osservazioni siano “valutate” e che l'Amministrazione dia conto dell'esito di tale valutazione nella motivazione dell'avviso di accertamento. Ora, nella specie, la motivazione dell'avviso di accertamento (trascritta nel motivo) è coerente con tale modo di procedere, se è vero che alcune delle osservazioni del contribuente furono recepite. Il superamento delle altre risulta dallo sviluppo complessivo del ragionamento”*.

E da ultimo – [Corte di Cassazione, n. 5425 del 21.02.2023](#) – è stato ritenuto **legittimo l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente di cui all'articolo 12 L. 212/2000** atteso che, da un lato, la nullità consegue solo 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 e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (conforme Corte di Cassazione, n. 1778/2019).

Sicuramente uno degli aspetti di maggiore interesse del quadro giurisprudenziale rappresentato è che pur sussistendo il dovere di valutare le osservazioni e richieste di parte, ciò non significa che debba avvenire in maniera puntuale, così che quelle analiticamente non vagliate possano comunque ritenersi superate dal *ragionamento motivazionale complessivo*.

Tuttavia, il **disegno di legge delega per la riforma fiscale** prevede adesso, fra l'altro, l'**obbligo** da parte dell'ente impositore **di motivare espressamente** sulle osservazioni formulate dal contribuente.

Formula sostanzialmente analoga a quella prevista **dall'articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997**, in caso di mancata adesione: l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.