



VERIFICA FISCALE E TERMINE DI NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Documento n. 4 del 20 gennaio 2005

*Nulla l'avviso di accertamento emanato
prima di 60 giorni dalla notifica
del verbale di verifica*

NOTA OPERATIVA

VERIFICA FISCALE E TERMINE DI NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

1. La fattispecie

Con l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente hanno trovato espresso riconoscimento legislativo significative garanzie per il privato sottoposto a verifiche fiscali.

La norma dell'art. 12 della legge 212/2000 pone, infatti, dei "paletti" all'attività accertatrice degli organi dell'amministrazione, disponendo cautele il cui rispetto costituisce condizione di legittimità delle verifiche e, quindi, di utilizzabilità delle prove eventualmente raccolte.

Tra queste, un ruolo centrale riveste la possibilità, per il contribuente nei cui confronti siano stati eseguiti accessi, ispezioni e verifiche, di comunicare all'amministrazione precedente, entro 60 gg. dal rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, osservazioni e richieste in ordine ai dati ed agli elementi raccolti sui quali si baserà l'avviso di accertamento.

Si tratta di una forma di contatto tra amministrazione e contribuente, da interpretarsi in chiave difensiva per il privato, volta a consentirgli una difesa tempestiva contro le risultanze eventualmente raccolte dal fisco ed evitare l'emissione di avvisi che risulterebbero infondati alla luce delle deduzioni difensive esposte dal contribuente.

Questa forma di partecipazione precontenziosa, inoltre, non tutela il solo interesse del privato ma anche quello

dell'amministrazione, in quanto è volta ad acquisire elementi ulteriori, a fronte dei quali l'amministrazione potrebbe ritenere non fondato un eventuale avviso di accertamento. Proprio per questa ragione l'art. 12 dello Statuto prevede che le osservazioni e le richieste siano valutate dalla amministrazione e, a tal fine, esclude che l'avviso di accertamento possa essere emesso prima della scadenza dei 60 gg dalla notifica del processo verbale di constatazione al contribuente.

2. Le forme di partecipazione difensiva nel procedimento di accertamento: inquadramento generale

Nell'ambito del procedimento di accertamento, a differenza di quanto accade nel procedimento amministrativo, la partecipazione del contribuente non ha carattere generale¹.

Peraltro, mentre sono più diffuse le forme di partecipazione collaborativa al procedimento di accertamento (quelle cioè in cui il privato partecipa collaborando con l'amministrazione per rendere più agevole lo svolgimento dell'attività di quest'ultima), più rari sono i momenti di partecipazione difensiva, nella quale si offre al privato la possibilità di difendersi dalle risultanze dell'amministra-

¹ Ciò significa che, a differenza di quello che accade nel procedimento amministrativo, il contribuente non ha diritto di partecipare alla fase di accertamento né può avvalersi sempre della possibilità di presentare memorie difensive, documenti o osservazioni. In genere il contribuente non è a conoscenza della pendenza del procedimento, ma ne viene informato solo in seguito all'esercizio dei poteri istruttori o con la notifica dell'avviso di accertamento.

zione, fornendo una propria rappresentazione della situazione oggetto di verifica e che l'amministrazione ha in genere l'obbligo di valutare prima di formalizzare la propria pretesa.

In questo senso i momenti di contatto precontenzioso sono limitati, come più volte chiarito dalla giurisprudenza, ai soli casi previsti dalla legge. Si tratta dei casi di accertamenti bancari (art. 32 D.P.R. 600 del 1973), dei procedimenti di irrogazione sanzioni (art. 16 D.Lgs. n. 472 del 1997) e delle ipotesi degli avvisi di liquidazione (artt. 36 *bis* e 36 *ter* D.P.R. 600 del 1973). Non v'è dubbio, comunque, che il più importante sia il caso dell'art. 12 dello Statuto.

3. L'effettività della tutela del contribuente nell'art. 12 dello Statuto

Dispone la norma che le osservazioni e le richieste del contribuente siano valutate dalla amministrazione e a tal fine prevede che l'avviso di accertamento non possa essere emesso prima della scadenza del termine concesso dalla legge a tutela del privato (60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di accesso, ispezione e verifica).

Tuttavia la norma non prevede alcuna sanzione in caso di violazione. Nulla è disposto infatti in ordine all'atto che sia stato eventualmente notificato prima dei 60 giorni, né impone all'amministrazione, come accade per esempio nella disciplina del procedimento di irrogazione sanzioni, di motivare, in caso di emissio-

ne dell'avviso di accertamento, in ordine al mancato accoglimento delle osservazioni proposte dal contribuente in fase di contraddittorio precontenzioso.

Il rischio di una formulazione così scarsa è quello di vanificare la volontà legislativa di tutela del privato, potendosi sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento notificato prima ovvero dell'avviso di accertamento che, pur notificato entro il termine dei 60 giorni, non tenga assolutamente conto delle difese esposte dal contribuente.

4. La posizione della amministrazione e della giurisprudenza: la valorizzazione delle garanzie legislative

Il rischio indicato nel paragrafo precedente è stato scongiurato dalle prime applicazioni amministrative e giurisprudenziali della norma in esame.

Nei primi interventi, infatti, varie Direzioni regionali delle entrate² ed il Comando Generale della Guardia di Finanza³ hanno sottolineato l'importanza dell'art. 12, comma 7, dello Statuto nel porre il termine dei 60 giorni prima dei quali l'avviso di accertamento non può essere emesso e nell'offrire uno strumento difensivo precontenzioso al contribuente.

Ancora più significativa è la giurisprudenza, che si è pronunciata nel senso della illegittimità dell'avviso che sia stato notificato al contribuente senza rispettare i termini previsti dalla legge. In una recente sentenza (n. 12 del 28 febbraio 2002 della Comm. trib. prov. di Brescia) i giudici hanno sottolineato come l'entrata in vigore dello Statuto

² Direttiva n. 58186 del 19 settembre 2000 Dir. Reg. Entrate Sicilia; Direttiva n. 54786 del 31 agosto 2000 Dir. Reg. Entrate Sicilia; Direttiva n. 61024 del 24 agosto 2000 Dir. Reg. Entrate Toscana.

³ Circ. n. 98000 del 15 marzo 2002 Comando generale della Guardia di finanza.

abbia imposto all'amministrazione ed ai suoi ausiliari una nuova tempistica e quindi una nuova organizzazione del lavoro nelle attività di verifica, di verbalizzazioni, di istruttoria e di notifica degli accertamenti⁴. Di conseguenza nella sentenza si legge: *"È illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima del termine fissato dall'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, vale a dire prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla data di consegna al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica da parte degli organi di controllo"*.

Di fronte alla tesi dell'amministrazione, che invocava la mancata indicazione, da parte della legge, di qualsiasi sanzione per l'avviso notificato in pendenza dei termini, la Commissione tributaria ha adottato dunque una lettura garantistica della disposizione, pronunciandosi nel senso dell'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione di legge.

In senso ancor più garantista si è espressa la Comm. Trib. Prov. Ragusa (sentenza 25/01/2002, n. 426) annullando un avviso di accertamento che, pur notificato dopo il decorso dei 60 giorni, non aveva tenuto conto delle deduzioni difensive proposte dal contribuente. I giudici hanno rilevato come ai fini della legittimità dell'atto non sia sufficiente il rispetto del solo dato letterale della legge, in quanto l'aver assolutamente disatteso le osservazioni del privato costituiva una violazione sostanziale della disciplina normativa.

Nella sentenza infatti si legge: *"Tali osservazioni sono state rigettate de plano, senza premurarsi di accertarne la fondatezza, in spregio alle disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto che sollecita e privi-*

legia la fase del contraddittorio col contribuente finalizzata all'autotutela anticipata".

5. Conclusioni

Dall'analisi condotta su un caso specifico emerge chiaramente come le garanzie poste dallo Statuto del contribuente abbiano aperto una nuova fase nei rapporti tra l'amministrazione ed il privato, tesi a riportare su un piano più egualitario le parti. In questo senso va letta quindi anche la norma dell'art. 12, che, disciplinando la fase in cui più è tangibile il potere autoritativo dell'amministrazione, detta delle rigide garanzie nell'interesse dei privati contro possibili abusi. L'opera di valorizzazione delle garanzie legislative, compiuta dalla giurisprudenza, è in questo senso ancora più importante.

Prevedendo, come nel caso trattato, l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso in violazione dei termini a difesa del contribuente, o, a maggior ragione di quello che, pur nel rispetto del dato formale, non abbia tenuto in debito conto le deduzioni difensive, si è compiuto un nuovo decisivo passo in avanti nell'opera di costruzione di un procedimento amministrativo più equilibrato.

* * *

Si allega il *fac simile* di due ricorsi, rispettivamente contro un avviso di accertamento notificato prima del decorso del termine dei 60 giorni e contro un avviso che non abbia preso debitamente in considerazione le osservazioni formulate dal contribuente dopo il rilascio del processo di chiusura delle operazioni di verifica.

⁴ La sentenza recita letteralmente "la ratio della citata disposizione risiede nella volontà del legislatore di concedere l'equo termine di 60 giorni all'ufficio accertatore per porre in essere le proprie autonome attività istruttorie ed al contribuente per predisporre un'adeguata difesa".

RICORSO

Il/La sottoscritt... .., nat... a, il, residente in via,
c.a.p., codice fiscale, rappresentat..., come risulta da delega in calce (o a margine)
del presente ricorso dal Dott..... domiciliato presso lo studio del medesimo in, via
....., n., c.a.p.

RICORRE

Contro l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di...in persona del Direttore.. con sede in...
per l'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta... per l'importo di ...n...
emesso dal medesimo Ufficio e notificato il ...

FATTI

L'Ufficio ...procedeva nei confronti del ricorrente ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche in data...e
rilevava, in conseguenze dei predetti controlli, irregolarità a carico del contribuente.

Provvedeva, in tal modo, al rilascio di copia del processo di chiusura delle operazioni, al termine delle
stesse, come prescritto dalla legge.

In conseguenza delle violazioni risultanti dal menzionato verbale, seguiva la notifica dell'avviso di
accertamento, effettuata tuttavia prima del decorso dei 60 giorni previsti dall'art. 12 della legge
212/2000.

MOTIVI

1. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione di legge ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del con-
tribuyente.

Come già esposto sopra, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di..., ha notificato l'avviso di accertamento
in data

Tale accertamento concerne i fatti ed i rilievi di cui al verbale..., .

La notifica dell'impugnato avviso è avvenuta prima del decorso dei 60 gg. di cui al citato articolo,
con conseguente privazione del contribuente del termine entro cui esercitare il diritto ad esporre
osservazioni e deduzioni difensive.

2. Infondatezza della contestazione

Per questi motivi il/la ricorrente

CHIEDE

In via principale l'annullamento dell'atto impugnato.

In via subordinata

Con vittoria delle spese.

....., lì

.....
Firma del difensore ovvero del ricorrente

RICORSO

Il/La sottoscritt... .., nat... a, il, residente in via,
c.a.p., codice fiscale, rappresentat..., come risulta da delega in calce (o a margine)
del presente ricorso dal Dott..... domiciliato presso lo studio del medesimo in, via
....., n., c.a.p.

RICORRE

Contro l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di...in persona del Direttore.. con sede in...
per l'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta... per l'importo di ...n...
emesso dal medesimo Ufficio e notificato il ...

FATTI

L'Ufficio ...procedeva nei confronti del ricorrente ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche in data...e
rilevava, in conseguenze dei predetti controlli, irregolarità a carico del contribuente.

Provvedeva, in tal modo, al rilascio di copia del processo di chiusura delle operazioni, al termine delle
stesse, come prescritto dalla legge.

In conseguenza delle violazioni risultanti dal menzionato verbale, seguiva la notifica dell'avviso di
accertamento effettuata, dopo i 60 giorni previsti dall'art. 12 della legge 212/2000, ma priva di qualsiasi
riferimento alle deduzioni difensive del contribuente.

MOTIVI

1. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione di legge ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del con-
tribuyente.

Come già esposto sopra, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di..., ha notificato l'avviso di accertamento
in data

Tale accertamento concerne i fatti ed i rilievi di cui al verbale..., .

L'avviso di accertamento è emesso in violazione dell'art. 12, comma 7, nella parte in cui letteralmente
dispone che le osservazioni e le richieste siano valutate dalla amministrazione.

2. Infondatezza dell'avviso di accertamento.

In conseguenza della violazione di cui al numero precedente, l'avviso di accertamento è infondato
nel merito in quanto laddove gli Uffici avessero tenuto in debito conto gli elementi forniti dal contri-
buente avrebbero rilevato l'assenza di violazioni che diano luogo a maggior imponibile / avrebbero
costatato l'inesistenza di(descrizione dei fatti)...con la conseguente smentita delle conclusioni del
processo verbale di costatazione.

Per questi motivi il/la ricorrente

CHIEDE

In via principale l'annullamento dell'atto impugnato.

In via subordinata

Con vittoria delle spese.

....., lì

.....

Firma del difensore ovvero del ricorrente