STUDIOLEGALEVITI
CIVILE E TRIBUTARIO

Dipartimento di Diritto Tributario

DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI

di Avv. Claudio Viti

E' legittimo l'accertamento emesso in violazione del termine di cui all'art 12, u.c., L. 212/2000, se il pvc è atto istruttorio esterno rispetto al procedimento accertativo che attinge direttamente il contribuente.

Con l'Ordinanza interlocutoria n. 4726 del 15 febbraio 2023, la Cassazione Civile – Sezione Tributaria - torna ad esprimersi sulla facoltà del contribuente di proporre osservazioni e richieste prevista dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente all'esito della notifica di un processo verbale di constatazione.

La norma, in ossequio ai principi di collaborazione e *compliance* tra Fisco e Contribuente, prescrive che

"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 che sono valutate dagli uffici impositori".

La *ratio* di tale disposizione si rinviene nella volontà del Legislatore di consentire al contribuente sottoposto a verifica fiscale una difesa già in sede istruttoria, attesa la non impugnabilità del pvc.

La garanzia del termine dilatorio di 60 giorni vale qualunque sia il contenuto del verbale di chiusura delle operazioni, anche quando l'attività dei verificatori sia

diretta alla sola acquisizione documentale (c.d. *accessi istantanei*) posta a fondamento nel successivo avviso di accertamento.

Nel caso di specie, i Supremi Giudici, nel rammentare che la garanzia di cui all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, opera esclusivamente "*in relazione agli accertamenti conseguenti ad eccessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente (Cass. n. 34586/2021 – Cass. n. 18854/2020)",* esclude tale garanzia quando l'ispezione sia avvenuta presso un terzo.

Il Supremo Collegio precisa come in tali casi la verifica eseguita presso un soggetto terzo funga da mera segnalazione e fonte di innesco per il successivo accertamento nei confronti del contribuente, definitivamente escludendo l'applicazione della garanzia del termine dilatorio di 60 giorni.

Proseguono i Giudici che può formularsi il seguente principio di diritto:

"In materia di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il termine dilatorio di cui alla L. n. 212/2000, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali di accesso, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, purchè le operazioni concluse costituiscano esercizio di attività ispettiva svolta dall'Amministrazione nei confronti del contribuente sottoposto a verifica e destinatario dell'accertamento, non applicandosi il medesimo termine con riferimento ad un p.v.c. redatto a conclusione dell'accesso presso una società terza che integri, rispetto al contribuente un atto istruttorio esterno rispetto al procedimento accertativo che l'ha attinto direttamente".

Alla stregua di tali considerazioni, è opportuno evidenziare che la garanzia del termine dilatorio di cui all'art. 12, u.c., della L. 212/2000 è applicabile nei soli casi di

accessi presso il contribuente, cui seguirà l'eventuale notifica dell'avviso di accertamento.

Al contrario, non è applicabile la ridetta garanzia nei casi in cui l'accesso presso un soggetto terzo sia fonte d'innesco per l'accertamento presso il contribuente, in quanto strumentale.