

Verifiche fiscali e art. 12 comma 7° legge n°212/2000: le osservazioni e richieste

di Mario Liguori

Presidente ITI ONLUS

Centro studi di diritto e tecnica tributaria

Nel numero 37/07 di questa rivista il generale Capolupo ha delineato in guisa esaustiva la tematica inerente il termine di 60 giorni di cui all'art. 12 comma 7° della legge 27 luglio n°212 concesso al soggetto passivo d'imposta sottoposto a verifica fiscale per le eventuali osservazioni e richieste nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione da parte dell'organo verificatore¹.

Il Capolupo si è occupato della valenza del termine di 60 giorni nel contesto del processo tributario e le sue argomentazioni appaiono quasi in toto condivisibili.

Per converso con il presente elaborato vogliamo porre in evidenza quali influenze abbiano a livello accertativo e di processo tributario, le valutazioni delle osservazioni e richieste fatte dal soggetto passivo d'imposta.

A tale uopo appare opportuno presentare un caso di specie per poi innestare un ragionamento intorno al comportamento dell'ufficio accertatore con il supporto sia della scarsa dottrina in merito alla questione che presentemente ci occupa sia della relativa giurisprudenza.

Dopo la chiusura di una verifica fiscale un soggetto passivo d'imposta si è avvalso dell'ultimo comma dell'art. 12 dello statuto del contribuente per fare osservazioni e nel contempo richiama all'agenzia delle entrate competente riguardanti la verifica fiscale medesima posta in essere dalla P.T.

L'agenzia delle entrate ha glissato le osservazioni del contribuente e le relative richieste, senza peraltro citare nell'avviso di accertamento le osservazioni medesime.

L'assenza di "VALUTAZIONE" da parte dell'organo accertatore in presenza di osservazioni fatte dal contribuente pone il problema della nullità o annullabilità dell'avviso di accertamento.

E' appena il caso di far rilevare che la possibilità prevista a favore del soggetto passivo d'imposta di comunicare all'ufficio "osservazioni e richieste" è un vero e proprio onere a carico dell'organo accertatore di effettuare una valutazione prima di emettere l'avviso di accertamento, costituendo peraltro momento costitutivo essenziale ed ineludibile del procedimento accertativo.

Tale passaggio realizza in concreto il principio di cooperazione tra amministrazione e soggetto passivo d'imposta, in virtù del quale il legislatore del 2000 introduce il comma 7° dell'art. 12 dello statuto del contribuente, principio non meno cogente di altri e che va annoverato tra le più importanti e significative conquiste di civiltà giuridica che debbano caratterizzare il rapporto giuridico d'imposta.

Quindi, in altri termini tale passaggio costituisce uno stadio costitutivo imprescindibile del processo accertativo.

In buona sostanza con la normativa de qua il legislatore ha preteso questa novella fase che si inserisce a pieno titolo nel procedimento, ed in assenza della fase medesima il procedimento è monco, incompleto e quindi privo di legittimità.

Il paradigma della novella procedura sancisce che dalla modifica del processo verbale di constatazione il soggetto passivo d'imposta entro il lasso di tempo stabilito dall'ultimo comma dell'art. 12 può fare la disamina dei rilievi fatti dai verificatori fiscali, onde riscontrare sia la fondatezza giuridica del debito d'imposta sia il quantum determinato a livello di reddito imponibile, e, di conseguenza produrre all'ufficio accertatore le cosiddette "OSSERVAZIONI E RICHIESTE" che l'ufficio medesimo deve tenere nella dovuta considerazione nell'emettere l'avviso di accertamento.

¹ Veggasi S. Capolupo, Accertamento verifica e deduzione del contribuente, in "Il Fisco" n°37/07 pagg. 5410 e segg.

A tale uopo rileviamo che l'articolo 52 comma 6° del D.P.R. n°633/72 prevede che “Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione”.

Dalla lettura del comma 6° dell'art. 52 del D.P.R. n°633/72 si evince l'assenza di una sorta di non belligeranza a tutela del soggetto passivo d'imposta per una pacifica e democratica ricostruzione dei fatti che consentirebbe l'enucleazione del giusto imponibile.

Tutto ciò allo scopo di non ledere gli interessi sia dell'erario, con accertamenti che non potrebbero reggere ad un eventuale contenzioso, sia del soggetto passivo d'imposta medesimo costretto a porre in essere i mezzi di difesa, con dispendio di risorse economiche, per contrastare eventuali atteggiamenti causidici dell'ente accertatore.

A parere di chi scrive le osservazioni e le richieste vanno tenute nella massima considerazione dall'ufficio, il quale dovrà spiegare nella motivazione dell'atto di acclaramento la misura in cui siano accoglibili, con ciò modificando il processo verbale di constatazione eretto dai verificatori, ovvero le ragioni per le quali siano da rigettare in parte o in toto le osservazioni medesime.

Ma vi è di più, ai sensi e per gli effetti del comma 5° del medesimo art. 12 dello statuto del contribuente, i verificatori possono ritornare nella sede del contribuente onde esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica. Nel caso di specie il contribuente avvalendosi dell'ultimo comma dell'art. 12 aveva richiesto una riverifica, atteso le palesi incongruenze poste in essere dall'organo verificatore.

Alla luce di quanto detto fin qui appare solare che il legislatore fornisce

ampie possibilità di riscontro e di approfondimento alle eccezioni mosse, garantendo in buona sostanza attingimento di una effettiva verità al fine di ovviare a palesi deficienze in sede di verifica.

Ora, con riferimento al comma 7° dell'art. 12 dello statuto del contribuente una parte della dottrina ritiene che l'avviso di accertamento in violazione a tale norma debba ritenersi ab origine radicalmente nullo.

L'illegittimità dell'atto può essere rilevabile in ogni grado del procedimento, atteso che la violazione riflette una norma riguardante l'autonomia del potere di emettere l'atto, non sanabile in uno stadio successivo².

Osserva il Nanula, se “le osservazioni e richieste del contribuente non fossero prese in considerazione e specificamente valutate dall'ufficio prima della confezione dell'avviso di accertamento e se in questo non ne fosse fatto analitico riferimento, si verterebbe evidentemente in un difetto di motivazione dell'atto che ne sancirebbe l'illegittimità³.”

La giurisprudenza di merito recentemente ha affermato che le disposizioni richiamate nello statuto dei diritti del contribuente costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario cui devono ritenersi vincolati sia l'amministrazione finanziaria sia il legislatore⁴.

Altri ritengono che il mancato rispetto dell'ultimo comma dell'art. 12 dello statuto del contribuente nell'emissione dell'avviso di accertamento non produrrebbe la nullità dell'atto, in assenza di una previsione esplicita legislativa⁵.

Noi riteniamo che sia condivisibile la prima tesi anche se le altre posizioni possono tornare utili per maggiori approfondimenti sulla tematica che presentemente ci occupa.

² In tal senso veggasi G. Nanula, Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale, in “Il Fisco” n°10/04 pagg. 1401.

³ G. Nanula, op. cit. pagg. 1403.

⁴ In tal senso veggasi comm. trib. prov. di Modena sezione 6°, n°223 del 14 dicembre 2006.

⁵ Per la tesi contraria veggasi “Antico Fuscone”, Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, in “Il fisco” n°44/03 pag. 6873; S Capolupo, op. cit. pagg. 5445

Infatti, il fatto che la norma non sarebbe assistita esplicitamente dalla comminatoria della nullità appare non in linea con lo spirito della legge dello statuto del contribuente e confligge con l'intero sistema del diritto tributario italiano.

Ma, v'è di più, esaurita la categoria generale di elaborazione del diritto amministrativo degli atti illegittimi per violazione di legge, annullabili o nulli, nella quale sono inclusi tutti gli atti che si pongono in rapporto conflittuale con la legge, prescindendo dal fatto che siano esplicitamente previste.

Infatti, l'osservanza della normativa viene garantita dalla sua cogenza e non dall'esplicitazione di clausole di nullità o annullabilità degli atti posti in essere in spregio a quanto previsto dalla legge.

Appare fuorviante il discorso di chi, come il Capolupo, ritiene che in sede dei lavori parlamentari fu anche fatto un tentativo di introdurre una declaratoria espressa di nullità peraltro non approvata⁶.

Infatti, il richiamo del Capolupo è alla seduta del Senato del 22 aprile 1998 emendamento n°12.4 del senatore Rossi che prevedeva di inserire dopo la parola "EMANATO" che figura al sesto periodo del comma 7° dell'art. 12 le parole "A PENA DI NULLITÀ".

La non approvazione dell'emendamento Rossi non vuol dire che il non inserimento della clausola, il legislatore consentisse la violazione della norma, ma che nel contesto normativo generale la clausola poteva considerarsi un pleonasma ai fini della sua validità giuridica⁷.

Al di là della valenza processuale l'ultimo comma dell'art. 12 dello statuto del contribuente in riferimento alla valutazione che dovrebbe porre in essere l'ufficio accertatore ha anche una funzione di autotutela anticipata di cui al decreto ministeriale 11/02/97, n°37. Infatti, le osservazioni del contribuente che ritenga di avere avuto una verifica capestrata e priva di argomentazioni giuridiche possono considerarsi a tutti gli effetti una anticipata autotutela la quale potrebbe fungere da scudo protettivo di un eventuale annullamento dell'atto in sede processuale.

In tal guisa nell'ipotesi di errori e/o orrori nella verifica fiscale si può attivare la procedura particolare (adde: autotutela) atta ad elidere atti impositivi infondati e/o illegittimi e quindi da annullare.

In buona sostanza il soggetto passivo d'imposta sottoposto a verifica fiscale può chiedere all'ente accertatore di tenere nel dovuto conto le risultanze del verbale di constatazione per quelle che effettivamente valgono. In ipotesi di verifica infondata il soggetto verificato può rappresentare all'ufficio accertatore che l'utilizzo del processo verbale di constatazione, magari per relationem, potrebbe arrecare un danno anche all'Erario, se si dovesse essere in presenza di "LITE TEMERARIA" di cui all'art. 96 del c.p.c..

Quindi si può affermare che qualsivoglia atto annullabile con l'autotutela sia preferibile ad un contenzioso che possa rompere il rapporto tra cittadino contribuente ed ente impositore, oltre a causare danni di una certa valenza per procedimento che sottintendono la cosiddetta "LITE TEMERARIA"⁸.

⁶ Veggasi S. Capolupo op. cit. pagg. 5443.

⁷ In tal senso veggasi G. Nanula, op. cit. pagg. 1403.

⁸ Per un approfondimento della tematica veggasi Buscema, Aspetti di attualità sulle spese di giudizio e considerazioni sull'applicabilità della lite temeraria, in "Il Fisco" n°22/2006 pagg. 3421 e segg.