

GARANZIA DI CONTRADDITTORIO ANCHE PER L'ACCESSO BREVE SUCCESSIVO ALLA VERIFICA TRIBUTARIA "A TAVOLINO"

23/06/2022

A cura di Marco Bevilacqua e Monica Secco

L'Agenzia delle Entrate deve rispettare i 60 giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento

Il presente approfondimento trae spunto dalla recente **Ordinanza della Cassazione n. 18166/2022**, con cui la Suprema Corte, continuando nel proprio filone giurisprudenziale in ordine al principio del **contraddittorio** ed al relativo **termine di 60 giorni** prima dell'emissione dell'atto impositivo, ha statuito che tale termine dilatorio debba essere rispettato **altresì in caso di accesso breve**, mirato all'acquisizione di documentazione, anche se detto accesso breve sia **successivo ad una verifica tributaria cominciata a "tavolino"**.

Tale statuizione apre quindi uno spazio difensivo per il contribuente laddove la verifica, dapprima condotta esclusivamente negli Uffici dell'amministrazione finanziaria, preveda successivamente un accesso breve presso il contribuente. In tal caso, ad avviso della Corte, trova infatti applicazione la garanzia del contraddittorio, *"sicché resta privo di rilievo che la fase pregressa a tale accesso sia stata condotta presso l'Ufficio (con l'acquisizione di informazioni previo invio di questionari ed esame della documentazione fornita)"*.

Nella vicenda in esame, invece, l'Agenzia delle Entrate non ha consentito il rispetto del termine di 60 giorni, previsto dall'art. 12 della Legge n. 212/2000, per il contraddittorio con il contribuente, operando un accesso breve al cui esito, a distanza di pochi giorni, ha emesso l'avviso di accertamento.

La Corte ha rimarcato che il principio di collaborazione e buona fede è un principio di derivazione costituzionale che deve essere applicato anche con riferimento agli "accessi istantanei", ossia quelli volti solo ad una acquisizione di documenti: *"occorre sottolineare, sul punto, che secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte «la garanzia del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, quale espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, si applica anche agli accessi cd. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell'accertamento, sicché, anche in detta ipotesi, è illegittimo, ove non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'atto impositivo emesso ante tempus» (a partire da Sez. U, n. 18184 del 29/07/2013 che ha composto i diversi orientamenti sulla questione; v. da ultimo, sulla specifica fattispecie degli accessi istantanei, Cass. n. 10388 del 12/04/2019)"*.

Sempre sul tema delle garanzie del contribuente in relazione al rispetto dei 60 giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, è di estremo interesse la Sentenza della

Cassazione n. 10352/2022, secondo cui il termine dilatorio dei 60 giorni **“decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo (Cass. n. 1497 del 23/01/2020; Cass. n. 15010 del 02/07/2014)”**.

Proseguendo allora nella riflessione, si osserva inoltre che, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento ed a seguito dell'accesso breve, **il procedimento di verifica dovrà comunque necessariamente concludersi con un PVC** con la formalizzazione dei relativi esiti ed in **relazione ai quali lasciare spazio al contraddittorio con il contribuente**.

Solo in tal modo, infatti, il contraddittorio potrà essere effettivo basandosi sui risultati conclusivi della verifica fiscale. Va difatti rammentato che il principio del contraddittorio di cui all'art. 12 della Legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente) in questi casi si traduce in quella fondamentale ed irrinunciabile interlocuzione difensiva a 60 giorni del contribuente¹

La Cassazione, difatti, con orientamento oramai consolidatissimo ha a più riprese osservato che **“è, comunque, necessario, anche in caso di "accesso breve", redigere un verbale di chiusura delle operazioni (in senso conf. Cass. 2593/14 e Cass. 15624/14), sia perché, "anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. Sez. Unite 24823/2015, giustifica, quale contro bilanciamento, le garanzie di cui al cit. art. 12; peculiarità consistente nella autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli" -cfr. Cass. n. 7988/2016”**.²

(1) Il principio del contraddittorio è difatti garantito da svariate fonti normative: Costituzione (artt. 3, 24, 53, 97, 111), CEDU (art. 6), Carta di Nizza (artt. 41, 47 e 48), lo stesso Statuto del Contribuente - Legge 212/2000 (oltre all'art. 12, anche all'art. 10 in tema di *“tutela dell'affidamento”* prevede un dovere amministrativo di collaborazione e buona fede) e la Legge n. 241/1990 (art. 1, che richiama altresì i principi dell'ordinamento comunitario). Sulla scia di ciò, assai copiose sono le pronunce della giurisprudenza euro-unionale e nazionale; qui, per brevità, richiamiamo, fra le moltissime, Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con Sentenza 16 ottobre 2019 - causa C 189/18 e Cass. SS.UU. n. 18184/2013.

(2) cfr. Cass. n. 5999/2018; v., inoltre, conformemente, *ex plurimis*, Cass. n. 4242/2022 e Cass. n. 13176/2019, quest'ultima che ha soggiunto che *“Va, pertanto, ribadito che “il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa e solo dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7” (Cass. n. 7843 del 17/4/2015; Cass. n. 3060 del 8/2/2018)” ed evidenziato quindi che in assenza del rilascio del PVC “deve ritenersi come mai iniziata la stessa decorrenza del termine in questione (Cass. n. 3060 del 8/2/2018)”*.