



Martedì 11/06/2013

A ciascuna verifica il suo verbale di constatazione

A cura di: Bollettino Tributario d'Informazioni

La Suprema Corte dice che la possibilità per il contribuente di comunicare agli organi di controllo, al termine della verifica da questi eseguita, le proprie osservazioni e richieste, insorge soltanto quando la verifica si chiude con la redazione del verbale di constatazione.

La Suprema Corte dice che la partecipazione del contribuente alla fase istruttoria prevista dall'art. 12, settimo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), e cioè la possibilità di comunicare agli organi di controllo, al termine della verifica da questi eseguita, le proprie osservazioni e richieste, è una fase che insorge soltanto quando la verifica si chiude con la redazione del verbale di constatazione.

Questa redazione, e qui sta il problema che intendiamo esaminare, sarebbe obbligatoria soltanto quando si tratta di «ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali industriali, agricole, artistiche o professionali».

Non sarebbe invece per nulla attuale nel caso delle c.d. verifiche «a tavolino», quando cioè si tratta di controlli effettuati «a seguito di segnalazioni, rapporti, comunicazioni ricevute da altri organismi od autorità, nell'ambito dei rapporti di cooperazione, ovvero direttamente dalla Polizia giudiziaria ... ovvero nel caso di accertamento effettuato ... in base a documenti ed elementi acquisiti a seguito di richieste, questionari od inviti».

Secondo alcune Commissioni tributarie, l'attività di verifica deve invece sempre chiudersi, comunque si svolga, con la redazione del processo verbale di constatazione.

Per conseguenza, la fase istruttoria prevista dal citato art. 12 della legge n. 212/2000 è un antecedente logico dell'avviso di accertamento.

Il divario di posizioni non è di poco conto, dipendendo da esso la legittimità dell'accertamento che non sia stato preceduto da detta fase istruttoria.

Il processo verbale di cui si parla è un documento ricognitivo di natura amministrativa. Di lui si occupa il sesto comma dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. «Di ogni accesso» si legge «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 contribuente ha diritto di averne copia». Anche l'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, si occupa del verbale: «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale».

Entrambe le norme dicono del modo in cui questa attività di verifica, enumerata a mo' di limite, deve essere verbalizzata. Nulla dicono in relazione al tema che ci interessa, e cioè se esso verbale debba essere o meno redatto anche in occasione delle verifiche senza accesso nei locali del contribuente.



La soluzione del quesito richiede pertanto un'analisi delle varie disposizioni che si interessano dell'argomento, non potendosi ritenere che il tutto possa risolversi sulla base del contenuto letterale della norma dell'art. 52 sopra riportata e, soprattutto, sulla base dell'idea che la stessa esaurisca la problematica in discorso.

Ad esempio, i libri ed i registri in corso di scritturazione, dice l'art. 51, non possono formare oggetto di esibizione. La facoltà, per l'organo procedente, di «eseguirne o farne eseguire copie o estratti», attiene alla conservazione della prova e non tanto all'ispezione in quanto tale. Essi vanno dunque ispezionati all'interno dell'azienda.

Ancorché non coercibile, nulla vieta che il contribuente possa produrre avanti all'Ufficio tali libri e registri per renderne possibile l'ispezione senza l'accesso nei suoi locali. Siccome all'interno della procedura di accertamento dell'imposta, il processo verbale è l'unico atto che svolge la funzione di prova dei fatti che in tale ispezione vengono acclarati, ne deriva che, se al termine di questa ispezione il verbale non venisse redatto, di questa non rimarrebbe alcuna traccia.

A parte questo, certo è che il contenuto e le modalità di tale ispezione sarebbero identiche a quelle eseguite in occasione dell'accesso.

Ancora. L'art. 24 della legge n. 4/1929 sopra riportato non fa alcuna distinzione in relazione al modo in cui le operazioni di verifica si svolgono. Dice solo che le violazioni alle leggi finanziarie debbono essere constatate mediante il processo verbale.

La norma di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel testo introdotto dal D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2012, n. 133), prevede che «Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4».

Conditio sine qua non per usufruire di questa opportunità è l'esistenza di un verbale di constatazione. Difficile pensare che questa norma, contenuta nel decreto sull'accertamento per adesione, le cui regole si applicano «ad ogni controversia tributaria e, perciò, a ogni questione di fatto e diritto di estimazione semplice e complessa», possa applicarsi soltanto alle violazioni che vengano accertate in occasione degli accessi nei locali del contribuente.

Per visualizzare l'intero articolo di Bruno Aiudi clicca qui.

Per abbonarti al Bollettino Tributario clicca qui.