

Missing PVC: alcune considerazioni in merito ad un consolidato (ma discutibile) orientamento di legittimità in tema di contraddittorio endoprocedimentale

Missing PVC: some considerations on a settled (but questionable) case law concerning the right to be heard in tax proceedings (notes to order No 28081/2022 of the Italian Supreme Court)

(commento a/notes to Cass. civ., sez. V, ord. 7 aprile 2022 - 27 settembre 2022, n. 2808)

di Marco Colella - 23 marzo 2023

Abstract

Nell'ordinanza n. 28081/2022 la Suprema Corte è tornata a ribadire la propria giurisprudenza prevalente in tema di contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti tributari, che limita la nozione di processo verbale di chiusura delle operazioni, di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, ai soli verbali di accesso presso la sede del contribuente ed esclude l'esigenza di rilasciare al termine dell'intera fase istruttoria un processo verbale di constatazione, che sia ricognitivo delle attività svolte e degli addebiti mossi, così come, invece, imporrebbe l'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4. Tali argomentazioni omettono di considerare che secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di "diritto di essere ascoltato" l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad assumere un ruolo proattivo ai fini dell'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e, pertanto, solo a seguito del rilascio del processo verbale di constatazione al compimento dell'intera attività di indagine il contribuente è effettivamente posto nella condizione di manifestare utilmente ed efficacemente il proprio punto di vista prima dell'adozione dell'atto impositivo.

Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, diritto di essere ascoltato, verifica fiscale, processo verbale di constatazione, Statuto dei diritti del contribuente

Abstract

In the order n. 28081 of 2022 the Italian Supreme Court reiterated its own settled case-law on the right to be heard in tax proceedings, limiting the notion of report of verification for the purpose of Article 12(7) Taxpayer's Statute to reports of access, drawn up by officials in charge of inspection activities, and excluding the need to issue, at the end of investigations, a report in which charges and findings are duly formulated, as expressly required by Article 24 of Law No 4/1929. In this respect, this case-law overlooks the fact that, according to the Court of Justice of the

European Union, Tax Authorities shall assume a proactive role in guaranteeing the right to be heard and only with the issue of a report of verification at the end of the tax audit taxpayers have the opportunity to make known their view effectively before the adoption of any verification notice.

Keywords: *right to be heard, tax audit, report of verification, Taxpayers' Statute*

SOMMARIO: **1.** L'ordinanza n. 28081/2022. - **2.** L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della disciplina euro-unitaria. - **3.** L'assimilazione del trattamento dei "tributi non armonizzati" ai "tributi armonizzati" nell'ambito del medesimo procedimento. - **4.** L'unitarietà dell'attività istruttoria e l'unicità della funzione svolta dal PVC. - **5.** Conclusioni.

1. L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente permette all'interessato di comunicare entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni osservazioni e richieste, che gli Uffici impositori sono tenuti a valutare nell'ambito dell'attività istruttoria e di cui devono dar conto nelle motivazioni dell'atto impositivo, ove adottato. A riguardo, la necessità di aprire una finestra temporale utile per consentire al contribuente di manifestare il proprio punto di vista prima dell'emissione dell'atto pregiudizievole determina la nullità dell'atto impositivo emesso prima che sia completamente decorso il termine dilatorio previsto dalla norma, fatta eccezione per i casi di «particolare e motivata urgenza» (v. Cass. civ., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184). Nel caso oggetto dell'ordinanza in esame la società contribuente e i relativi soci hanno impugnato l'avviso di accertamento emesso nei loro confronti, lamentando proprio la violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. In particolare, i militari della Guardia di Finanza avevano eseguito una serie di accessi presso la sede sociale, culminati con il rilascio di un processo verbale di constatazione (*breviter*, PVC) in data 11 febbraio 2009. Ciononostante, le indagini non si concludevano in quel frangente, ma proseguivano: in data 9 marzo 2011 l'Agenzia delle Entrate invitò i contribuenti a presentarsi presso gli Uffici finanziari per fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini dell'accertamento e, per l'effetto, si svolsero plurimi incontri in merito, come da verbali di acquisizione documentale, datati 30 marzo 2011, 7 aprile 2011, 5 dicembre 2011, 17 febbraio 2012 e 27 febbraio 2012. Pochi mesi dopo, in data 7 giugno 2012 l'Agenzia emise avviso di accertamento, rideterminando l'imponibile della società contribuente ai fini IVA e IRAP in relazione all'anno di imposta 2007, oltre al reddito di partecipazione dei soci, senza, tuttavia, il previo rilascio di un PVC ricognitivo dell'intera fase istruttoria e degli addebiti mossi. Pertanto, la società e i relativi soci impugnarono l'atto impositivo al fine di far accertare, *inter alia*, la mancanza del processo verbale di chiusura delle operazioni o del PVC al termine dell'attività istruttoria e, per l'effetto, la nullità dell'avviso di accertamento per il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta

giorni, previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente. Sia in primo grado sia in appello la doglianza venne ritenuta priva di fondamento e, di conseguenza, i contribuenti proposero ricorso per cassazione.

Con l'ordinanza 27 settembre 2022, n. 28081, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso, presentato dalla società e dai due soci, in considerazione del fatto che ai fini del rispetto del termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto è necessario verificare se i sessanta giorni prescritti siano decorsi dal rilascio della copia del PVC all'esito dei controlli eseguiti presso la sede del contribuente, indipendentemente da qualsiasi ulteriore attività di consegna documentale presso gli Uffici finanziari. Nel caso di specie, se risulta pacifico che tale termine fosse già spirato al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento, la Suprema Corte ha aggiunto che, pur volendo attribuire una qualche valenza alla successiva attività di acquisizione di documenti, anche in tale ipotesi il termine sarebbe già utilmente decorso – come evidenziato dal Giudice di appello – in quanto, ogni qual volta si è proceduto al deposito di ulteriore documentazione, l'Amministrazione finanziaria ha puntualmente emesso apposito verbale descrittivo delle operazioni compiute e dei documenti acquisiti, il quale costituisce atto di per sé sufficiente ai fini del rispetto delle regole del contraddittorio endoprocedimentale senza necessità di redigere un formale PVC.

2. Nel lungo e faticoso cammino per il riconoscimento del principio del contraddittorio nell'ambito dei procedimenti tributari l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente ha indubbiamente rappresentato uno spartiacque nell'ordinamento interno per finalmente permettere al contribuente di vedere ascoltate le proprie ragioni prima dell'adozione di un atto impositivo. Tuttavia, è innegabile il ruolo svolto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ai fini dell'elaborazione del “diritto al contraddittorio” o, *rectius*, del “diritto di essere ascoltato in qualsiasi procedimento” (v., *ex multis*, MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.; ID., “*C'è un giudice a Berlino*”: ristabilita l'equità nei rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati, in *Corr. trib.*, 2014, 18, 1370 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 luglio 2022; ID., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.; MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 505 ss.; sulle differenze non solo terminologiche, ma anche semantiche delle due espressioni utilizzate nel tempo dalla Corte di Giustizia, v. COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1315 ss.).

Se inizialmente i giudici di Lussemburgo hanno dovuto ricavare in via ermeneutica un tale diritto a partire dal rispetto del diritto di difesa, quale principio generale del diritto dell'Unione (CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punti da 33 a 38), con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il "diritto di essere ascoltato" discende direttamente dagli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea sul rispetto dei diritti della difesa e sul diritto ad un processo equo, nonché dall'art. 41, comma 2, che riconosce in maniera espressa nell'ambito del diritto a una buona amministrazione il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. In proposito, risulta opportuno sottolineare che secondo tale giurisprudenza al fine di instaurare in modo effettivo il contraddittorio endoprocedimentale l'Amministrazione non può limitarsi a concedere ai contribuenti la facoltà di esprimersi in relazione all'attività istruttoria svolta prima che una decisione dal contenuto sfavorevole venga adottata nei loro confronti, ma è tenuta ad assumere un ruolo proattivo, in quanto i destinatari dell'atto impositivo «*devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*» (v., *ex multis*, CGUE, *Sopropé*, cit., punti 36 e 37; CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, punto 30; CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, punto 39).

In tale prospettiva, una tutela effettiva del "diritto di essere ascoltato" implica il dovere per l'Amministrazione finanziaria di aprire al termine dell'istruttoria una finestra temporale per permettere al contribuente, avvertito con congruo anticipo, «*di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*», cui segue necessariamente un obbligo di ascolto e valutazione di tali osservazioni e, eventualmente, di motivazione delle ragioni per cui queste ultime sono state disattese (v., *ex plurimis*, CGUE, *Sopropé*, cit., punto 49; CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punto 38; CGUE, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punto 41; CGUE, 4 giugno 2020, causa C-187/19 P, *SEAE/ De Loecker*, punto 69). Ciononostante, tali garanzie risulterebbero vane e illusorie, se non fossero accompagnate da una "discovery" completa dei dati raccolti durante l'istruttoria tramite l'accesso al fascicolo predisposto dall'Ufficio affinché l'interessato sia posto nelle condizioni di sapere in modo trasparente tutti gli elementi su cui la decisione a lui sfavorevole possa essere fondata e abbia la facoltà di opporre le proprie argomentazioni e produrre utilmente prove "a suo discarico" (v., in merito, CGUE, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punti 51 e 52).

Se «*[l] applicabilità del diritto dell'Unione implica quella dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta*» (v. CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Åkerberg Fransson*, punto 21), l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rispetto degli obblighi sopraesposti ogniqualvolta essa adotti una decisione che rientri nell'ambito

di applicazione del diritto dell'Unione, anche in assenza di un'espressa disciplina euro-unitaria che imponga il contraddittorio preventivo (v., *ex multis*, CGUE, *Sopropé*, cit., punto 38; CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punto 31; CGUE, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., punto 39). In tal senso, risulta opportuno rimarcare come in forza della c.d. "autonomia procedurale" una normativa nazionale, che regoli le modalità concrete di esercizio del "diritto di essere ascoltato", da un lato, debba risultare analoga alla disciplina relativa a situazioni comparabili di diritto interno (*principio di equivalenza*) e, dall'altro, non possa rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di un tale diritto (*principio di effettività*) (v., CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punto 75). Ne consegue che con riferimento ad un accertamento relativo a tributi, la cui disciplina rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione (quale l'IVA, come nel caso di specie), la presenza di una disposizione nazionale relativa al contraddittorio endoprocedimentale – come l'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente – non dispensi tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto la giurisprudenza nazionale, da tenere in debita considerazione i frutti dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia in relazione al "diritto di essere ascoltato", ma, al contrario, si imponga un'interpretazione della normativa interna tale da rendere effettiva la sempre maggior tutela riconosciuta in sede euro-unitaria nel corso del tempo.

3. Dalla lettura dell'ordinanza in commento emerge come la Suprema Corte ribadisca la propria adesione a quella giurisprudenza di legittimità, che limita la *vis expansiva* degli obblighi euro-unitari in materia ai soli "tributi armonizzati" e che esclude il contraddittorio preventivo per i "tributi non armonizzati" in assenza di un'espressa disposizione di diritto interno, che lo preveda (v. Cass. civ., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823), avallando ancora una volta l'idea di un contraddittorio endoprocedimentale "a geometria variabile" a seconda della natura del tributo oggetto del procedimento (v. VERRIGNI C., *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1054 ss.). Parte della dottrina ha criticato apertamente il "doppio binario" risultante dal ragionamento della Corte di Cassazione, sostenendo come un "effetto di traboccamento" (*spillover effect*) per l'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio di origine euro-unitaria in ambito tributario trovi il proprio fondamento tanto nell'art. 117, comma 1, Cost., che subordina l'esercizio della potestà legislativa – senza distinzioni per materia – al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento unionale, quanto nell'art. 1, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241, che impone l'esercizio dell'attività amministrativa «secondo le modalità previste [...] dai principi dell'ordinamento comunitario» (v., sul punto, *ex multis*, IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, 89 ss.; più recentemente, COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione*

ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale, cit., e la dottrina ivi citata).

Tuttavia, posto che lo stesso art. 12, comma 7, dello Statuto disciplina il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale senza distinguere in ragione della tipologia di tributo considerato e il suo contenuto deve essere interpretato secondo i criteri fissati dalla Corte di Giustizia in tema, risulta opportuno evidenziare come nell'ambito di un procedimento unitario, che abbia ad oggetto tributi armonizzati e tributi non armonizzati (come nel caso di specie, in cui l'Ufficio aveva proceduto alla rideterminazione dell'imponibile non solo ai fini IVA, ma anche in relazione a IRAP e imposte sui redditi), apparirebbe irragionevole applicare la medesima disposizione, ma prevedere modalità e garanzie differenti a seconda del tributo con l'effetto di ritenere contemporaneamente alcune parti del provvedimento finale legittime e altre illegittime (sulla connessione non solo tra i diversi contenuti della medesima procedura, ma anche tra procedure diverse in relazione alle garanzie applicabili, v. Corte EDU, 5 aprile 2012, ricorso n. 11663/04, *Chambaz c. Svizzera*, par. 40-43, e il commento in MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del Difensore*, III ed., Milano, 2022, 105-106, nota 107; in senso contrario, v. Cass. civ., sez. V, 21 luglio 2020, n. 15513). Da ciò consegue che nel corso di un procedimento relativo sia a tributi armonizzati sia a tributi non armonizzati l'Amministrazione finanziaria non potrà esimersi dall'applicare la disciplina relativa al contraddittorio endoprocedimentale per l'accertamento di tutte le tipologie di tributi al fine di evitare un'indebita scissione tra le procedure e realizzare quell'esigenza di livellamento delle garanzie verso lo standard euro-unitario più elevato.

4. L'atto con cui l'Ufficio apre lo "*spatium temporis*" per lo svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale assume un ruolo chiave per valutare in concreto che il "diritto di essere ascoltato" sia garantito in modo effettivo. Difatti, secondo il sistema delineato dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni decorrono i sessanti giorni entro cui il contribuente ha la facoltà di comunicare all'Ufficio le proprie osservazioni e allegare prove "a suo discarico". Ne consegue che l'identificazione del processo verbale di chiusura delle operazioni permette al contribuente l'individuazione del "*dies a quo*" per interloquire utilmente con l'Ufficio ed evitare di incorrere in eventuali decadenze indesiderate.

Nell'ordinanza in commento la Suprema Corte ripropone in via adesiva la propria giurisprudenza, secondo cui per processo verbale di chiusura delle operazioni, cui si fa riferimento nell'art. 12, comma 7, dello Statuto, si intende unicamente il processo verbale rilasciato al termine di *accessi, ispezioni e verifiche fiscali*, eseguite presso la sede del contribuente, secondo la disciplina dettata dall'art. 52, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di IVA, richiamata dall'art. 32, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di imposte dirette (v. Cass. civ., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823). Difatti, solo nell'ipotesi di «*autoritativa intromissione*

dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli» l'Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta a permettere l'attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente in un'ottica di controbilanciamento, che non sarebbe parimenti ravvisabile nell'ambito dei c.d. accertamenti a tavolino, eseguiti presso gli Uffici finanziari sulla base dei dati acquisiti documentalmente o forniti dallo stesso contribuente (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 4 aprile 2018, n. 8246; Cass. civ., sez. VI - V, 5 novembre 2020, n. 24793). Da ciò emerge chiaramente come la Suprema Corte limiti la facoltà del contribuente a manifestare utilmente il proprio punto di vista nei soli sessanta giorni successivi al rilascio del processo verbale conseguente ad un controllo presso la sede del contribuente.

Ma cosa accade se, come nel caso di specie, gli accessi, le ispezioni o le verifiche svoltisi presso la sede del contribuente non costituiscono l'ultima attività istruttoria compiuta dall'Ufficio ai fini dell'accertamento, che, al contrario, prosegue con l'acquisizione di ulteriore documentazione, presentata dallo stesso contribuente su invito dell'Amministrazione finanziaria? La Corte di Cassazione esclude la rilevanza di qualsiasi attività successiva al rilascio del processo verbale, redatto all'esito dei controlli sostanziali, in quanto essa rappresenterebbe – secondo le stesse parole utilizzate nell'ordinanza – un mero “contatto” tra le parti per la consegna della documentazione richiesta dall'Ufficio, che non imporrebbe il rilascio di un PVC al termine delle indagini.

Ciononostante, nella stessa ordinanza i giudici della Corte si sono spinti oltre per affermare come, ad ogni modo, il termine di sessanta giorni sarebbe stato rispettato anche computando l'attività di acquisizione documentale, giacché in ogni occasione di consegna della documentazione richiesta l'Amministrazione finanziaria ha redatto un verbale e dal rilascio dell'ultimo verbale in data 27 febbraio 2012 all'emissione dell'avviso di accertamento in data 7 giugno 2012 il termine prescritto era già utilmente decorso. A riguardo, la Suprema Corte ha ribadito come *un verbale meramente istruttorio e descrittivo* delle operazioni di acquisizione ed elencazione della documentazione sia di per sé sufficiente per far decorrere il termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI - V, 2 luglio 2014, n. 15010; Cass. civ., sez. V, 23 gennaio 2020, n. 1497). In tal senso, non si richiede che il verbale attestante le operazioni compiute contenga l'elencazione puntuale delle contestazioni di violazioni finanziarie, ravvisate dagli organi di controllo, né che all'esito dell'intera attività di controllo segua necessariamente la redazione di un ulteriore PVC ricognitivo di tutte le violazioni finanziarie riscontrate in forza dell'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4 (v., *ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 22 giugno 2018, n. 16546).

L'esito, cui giunge la Suprema Corte, non stupisce l'interprete più attento, ponendosi in continuità rispetto alla giurisprudenza prevalente di legittimità in tema di processo verbale. Tuttavia, limitare l'attività rilevante, da cui far decorrere il termine di sessanta giorni, ai soli controlli sostanziali non solo permette all'interessato di poter contraddire unicamente sugli elementi risultanti dagli accessi,

ispezioni o verifiche fiscali e non su quelli successivamente acquisiti dagli Uffici finanziari in conseguenza dei controlli, ma gli impone anche uno sforzo erculeo al fine di ricostruire “al buio” e ancora nel corso dell’istruttoria gli addebiti mossi (v., sul punto, MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, cit., 510).

Sotto questa prospettiva, appare, invece, condivisibile il parallelo indirizzo della Corte di Cassazione, secondo cui, in caso di accesso presso la sede del contribuente, cui segua l’invito dell’Amministrazione stessa all’acquisizione di ulteriore documentazione presso gli Uffici finanziari, l’accertamento debba considerarsi *unitario*, in quanto la successiva attività di integrazione documentale costituisce la mera prosecuzione dell’accesso con l’effetto che il termine dilatorio dei sessanta giorni decorra dal compimento di tali ulteriori indagini (v., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI - V, 25 maggio 2021, n. 14315; Cass. civ., sez. VI - V, 13 gennaio 2022, n. 880). A tal fine, si impone l’esigenza di saldare la nozione di processo verbale di chiusura delle operazioni, prevista dall’art. 12, comma 7, dello Statuto, con quella di processo verbale di constatazione, di cui all’art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4, il quale, pur essendo stato completamente svuotato della sua portata dalla giurisprudenza di legittimità, esige – in quanto norma mai abrogata – la constatazione delle violazioni finanziarie riscontrate in occasione dell’attività istruttoria (v., sul punto, BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l’invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 2018, 42, 4007 ss.). A riguardo, pur in assenza di una disposizione che definisca in maniera certa i requisiti essenziali del PVC, è possibile affermare come *constatare* le violazioni finanziarie implichi necessariamente il rilascio di un verbale al termine dell’intera attività istruttoria compiuta – e non solo dopo ogni controllo presso la sede del contribuente – il quale permetta di “riannodare i fili” delle indagini svolte con la descrizione di tutti gli elementi di fatto raccolti e nella disponibilità dell’Amministrazione, nonché con l’esposizione delle ragioni di diritto fiscalmente rilevanti (v., in tal senso, TUNDO F., *Illegittimo l’avviso di accertamento in mancanza di comunicazione del p.v.c. e dell’invito al contraddittorio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 10, 783 ss.).

Nel suo soliloquio notturno dal balcone di casa Capuleti la giovane Giulietta, tormentandosi del fatto che il Romeo, di cui si è appena invaghita, è l’erede di quei Montecchi, tanto invisibili ai suoi parenti, si chiede: “*What’s in a name?*” (*Romeo and Juliet*, II.2.43). Così per convincersi del fatto che l’odio tra le loro famiglie non possa rappresentare un reale ostacolo per permettere ai due amanti di vivere pienamente quell’irresistibile sentimento reciproco, che li ha inevitabilmente travolti, ella giunge alla conclusione che il cognome che entrambi portano sia un attributo del tutto insignificante per la definizione profonda di sé: «*Thou art thyself, though not a Montague. / What’s Montague? It is nor hand nor foot / Nor arm nor face nor any other part / Belonging to a man. O, be some other name!*» (*Romeo and Juliet*, II.2.39-42). La giurisprudenza maggioritaria di legittimità in tema di contraddittorio endoprocedimentale mostra come la Suprema Corte paia condividere totalmente il ragionamento della tormentata figlia dei Capuleti, nel momento in cui

riconosce la piena fungibilità di «*tutte le possibili tipologie di verbali [...], indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale*» ai fini della decorrenza del termine dilatorio, prescritto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

Tuttavia, la Corte di Cassazione omette di considerare che, mentre “*Romeo would, were he not Romeo called, / Retain that dear perfection which he owes / Without that title*” (*Romeo and Juliet*, II.2.45-47), un verbale meramente descrittivo delle operazioni compiute non potrebbe in alcun modo svolgere una funzione analoga al PVC, in quanto al di là del nome attribuito solo quest'ultimo è in grado di consentire al contribuente di manifestare utilmente ed efficacemente il suo punto di vista, essendo l'atto conclusivo dell'attività istruttoria e propedeutico all'attivazione del contraddittorio.

Difatti, come emerge chiaramente nel caso di specie, con il rilascio di un verbale prettamente istruttorio l'interessato non riesce ad individuare in modo certo il “*dies a quo*” per la decorrenza dei sessanta giorni, in quanto ignora se tale atto apre l'ultima finestra temporale utile per poter contraddire con l'Ufficio prima dell'adozione dell'atto impositivo oppure se possa seguirne un successivo. In questo modo, nell'attesa di un PVC – che non arriverà mai – non si rende conto che il termine di sessanta giorni sta già decorrendo e, pertanto, sta inconsapevolmente acconsentendo a decadere dalla facoltà di attivare il contraddittorio preventivo. Pertanto, la prassi di rilasciare unicamente verbali meramente descrittivi non solo rappresenta l'*escamotage* più efficace per sottrarsi al confronto con il contribuente e rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del “diritto di essere ascoltato”, ma suscita seri dubbi circa la violazione di altre disposizioni rilevanti dello Statuto dei diritti del contribuente. In tal senso, da un lato, l'Amministrazione finanziaria incorre nella violazione dell'art. 6, comma 2, dello Statuto, giacché una tale tipologia di verbali non contiene un'elencazione esaustiva di fatti o circostanze pregiudizievoli, di cui l'Ufficio è a conoscenza (v. Cass. civ., Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19667, sul nesso tra dovere di informazione, di cui all'art. 6 dello Statuto, e obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale). Dall'altro, l'aspettativa – di fatto sempre tradita e disattesa – di ricevere al termine dell'attività istruttoria un effettivo PVC, così come prescritto dall'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4, alla luce dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, ingenera un profondo *vulnus* nei rapporti tra Amministrazione e contribuente, i quali non solo dovrebbero essere sempre retti dai principi di collaborazione, affidamento e buona fede, secondo quanto prescritto dall'art. 10 dello Statuto, ma che proprio nell'ambito del contraddittorio endoprocedimentale devono caratterizzarsi da una particolare forma di cooperazione, secondo la stessa espressione con cui si apre l'art. 12, comma 7, dello Statuto (v., sul punto, FAZIO A., *L'obbligo di consegna del processo verbale di constatazione e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: note critiche ad un recente orientamento giurisprudenziale di legittimità [nota a Cass., 8 maggio 2019, n. 12094]*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 216 ss.).

5. Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte aggiunge un tassello ulteriore a quella giurisprudenza di legittimità, che ha inesorabilmente condotto allo *svilimento* del ruolo svolto dal PVC ai fini dell'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale. La Corte ha progressivamente ampliato le maglie relative agli attributi tipici del PVC al punto di qualificare ogni verbale redatto dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controlli presso la sede del contribuente quale atto idoneo per il rispetto dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, senza vagliare *in concreto* la sua effettiva adeguatezza a porre l'interessato nella posizione di poter instaurare un confronto pre-provvedimentale con l'Ufficio. Una tale giurisprudenza pare animata dalla volontà di contenere contestazioni meramente formali attinenti al procedimento – considerate *de facto* pretestuose – che porterebbero all'inevitabile caducazione di un avviso di accertamento di per sé fondato sotto il profilo sostanziale della pretesa tributaria e il cui contenuto non sarebbe stato in alcun modo modificato anche in caso di tempestiva attivazione del contraddittorio preventivo. In effetti, la Corte di Giustizia impone all'interessato, che agisca in giudizio per l'annullamento dell'atto adottato in violazione del “diritto di essere ascoltato”, l'onere di provare che in mancanza di tale irregolarità il procedimento «*avrebbe potuto comportare un risultato diverso*» (v. CGUE, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, cit., punti da 78 a 82) o – *rectius* – che costui «*avrebbe potuto difendersi più efficacemente*» (v. CGUE, 1° ottobre 2009, causa C-141/08 P, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio*, punto 94 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, la Corte di Cassazione ha escluso la rilevanza della c.d. “prova di resistenza” in presenza di una disposizione nazionale – quale l'art. 12, comma 7, dello Statuto – che impone il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e dalla cui inosservanza segue necessariamente la nullità dell'avviso di accertamento secondo una valutazione *ex ante* sulla sua valenza nell'ambito del procedimento tributario (v. Cass. civ., sez. V, 15 gennaio 2019, n. 701).

Pertanto, un orientamento di legittimità, che giustifica il comportamento renitente degli Uffici finanziari ad assolvere all'obbligo positivo di porre i contribuenti nella condizione di poter partecipare al procedimento di accertamento, determina un totale svuotamento dell'essenza del “diritto di essere ascoltato”, degradando il suo mancato riconoscimento a mera irregolarità formale, priva di qualsivoglia rilevanza. In tal senso, riecheggia quella giurisprudenza anteriore alla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 29 luglio 2013, n. 18184, secondo cui anche in assenza di contraddittorio preventivo «*resta comunque garantito al contribuente [...] il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela), quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinatorio previsto alla legge*» (v., *ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass. civ., sez. V, 5 ottobre 2012, n. 16992), la quale sminuisce le peculiari funzioni che solo il contraddittorio endoprocedimentale è in grado di perseguire e che in fase giudiziale non potrebbero più essere efficacemente assolte (su tali profili, di recente, PERRONE A., *Su un possibile collegamento fra il contraddittorio “[endo]procedimentale” nell'iter di*

formazione degli atti “impo-esattivi” e la tutela cautelare nel processo tributario, in Dir. prat. trib., 2022, 2, 347 ss.).

È chiaro che lo sforzo ermeneutico impiegato per interpretare l’art. 12, comma 7, dello Statuto, alla luce dei criteri e delle modalità di esercizio del “diritto di essere ascoltato”, non sia sufficiente per permettere alla norma – senza indebiti snaturamenti – di rappresentare il fondamento dell’obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo tributario. Tanto il dato testuale della rubrica dell’art. 12 dello Statuto («*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*»), quanto la lettera del primo comma con cui si apre la disposizione, il quale fa riferimento a «*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*», rappresentano segni inequivocabili del limite all’ambito di applicazione delle garanzie fissate dalla norma, attivabili solo a seguito di controlli sostanziali presso la sede del contribuente. Di conseguenza, tramontate le grandi aspettative riposte nell’invito obbligatorio, di cui all’art. 5-ter D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, il persistere nel nostro ordinamento di un’evidente lacuna in tema può trovare il suo più naturale epilogo grazie all’introduzione nello Statuto di un nuovo art. 12-bis, che codifichi le modalità di esercizio del “diritto di essere ascoltato” secondo la tradizione euro-unitaria per tutte le tipologie di tributi e senza distinzioni tra verifiche fiscali e c.d. accertamenti a tavolino (v., sul punto, FARRI F., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello Statuto del contribuente, non l’art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, III, 659 ss.).

Ciononostante, *de iure condito*, ove si ricada pacificamente nell’ambito di applicazione dell’art. 12, comma 7, dello Statuto, non sono in alcun modo giustificabili interpretazioni restrittive delle disposizioni nazionali, che non tengano conto né dell’elaborazione della Corte di Lussemburgo, né delle funzioni, che il contraddittorio endoprocedimentale svolge. A riguardo, solo il rilascio di un PVC ricognitivo dell’intera fase istruttoria e degli addebiti mossi permette all’interessato di essere posto nella condizione di manifestare utilmente le proprie osservazioni e, pertanto, di decidere se aprire o meno un confronto con l’Amministrazione finanziaria. In questa prospettiva l’emissione dell’avviso di accertamento dopo il decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di un PVC del genere esonera a buon diritto gli Uffici finanziari da qualsiasi critica relativa al mancato assolvimento all’obbligo positivo di porre l’interessato nelle condizioni di partecipare al procedimento, avendo il contribuente deciso *in modo consapevole* di decadere dalla facoltà di esprimersi nella fase pre-provvedimentale.

Il mito della velocità e dell’efficienza negli accertamenti tributari non può in alcun modo giustificare l’aggiramento di istituti posti a garanzia dei diritti fondamentali dei contribuenti. Al contrario, è opportuno che l’Amministrazione finanziaria riconosca come una tutela effettiva dei diritti di difesa nel corso del procedimento non vada ad esclusivo vantaggio dell’evasore, ma, anzi, permetta un atto impositivo più corretto e quanto più possibile idoneo ad attraversare indenne le eventuali

censure mosse dal contribuente in sede giudiziale in vista del recupero del tributo dovuto. Proprio come sosteneva il Pescatore, «*se lo Stato adempie per primo il dover suo, se coordina la sua legislazione secondo le leggi segnate dalla natura medesima delle cose, se questa legislazione risponde alla giustizia universale e pone in salvo gli interessi pubblici e quelli del cittadino, allora lo Stato acquista il diritto, che per lui suona come un secondo dovere, di difendere il suo ordinamento contro i perturbatori, di punire con tutti il rigore necessario all'uopo gli atti e le frodi che, passando impuniti, scompiglierebbero l'ordine generale*» (PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867, 139).

Nell'attesa di una joyciana “*epiphany*” degli Uffici finanziari in merito, spetterebbe alla giurisprudenza il compito di ribadire all'Amministrazione finanziaria quali siano gli obblighi, cui deve rispondere, senza accordare gratuite indulgenze plenarie sull'operato compiuto dagli Uffici in nome della sola efficienza dell'accertamento, “*che tutto move*”: nell'ordinanza in esame la Suprema Corte ha ancora una volta perso l'occasione di esprimersi in tal senso, ma confidiamo nella prossima pronuncia.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO P., *Problematiche applicative del «contraddittorio» nei procedimenti tributari*, Milano, 2018

BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 2018, 42, 4007 ss.

BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012

COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 12 luglio 2022

COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1315 ss.

FARRI F., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello Statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, III, 659 ss.

FAZIO A., *L'obbligo di consegna del processo verbale di constatazione e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: note critiche ad un recente orientamento giurisprudenziale di legittimità (nota a Cass., 8 maggio 2019, n. 12094)*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 199 ss.

- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, 55 ss.
- LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 4, I, 295 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del Difensore*, III ed., Milano, 2022
- MARCHESELLI A., *"C'è un giudice a Berlino": ristabilita l'equità nei rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati*, in *Corr. trib.*, 2014, 18, 1370 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss.
- MULEO S., *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 505 ss.
- PERRONE A., *Su un possibile collegamento fra il contraddittorio "(endo)procedimentale" nell'iter di formazione degli atti "impo-esattivi" e la tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2, 347 ss.
- PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- TUNDO F., *Illegittimo l'avviso di accertamento in mancanza di comunicazione del p.v.c. e dell'invito al contraddittorio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 10, 783 ss.
- VERRIGNI C., *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1054 ss.