

Accertamenti da studi di settore: non è obbligatorio il pvc

L'operatività della **moratoria di 60 giorni** di cui all'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000), nel caso degli **accertamenti c.d. "a tavolino"**, è un tema particolarmente delicato, che ha impegnato sia le commissioni di merito che la Corte di legittimità, le quali sono giunte a conclusioni spesso contrastanti.

È possibile affermare che, a fronte di una tesi pro contribuente sostenuta da diversi giudici di merito, per la quale la moratoria opera qualunque sia il procedimento accertativo cui viene sottoposto il contribuente, la Cassazione si è sovente allineata su posizioni opposte, peraltro ispirate ai principi affermati nella nota sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 29 luglio 2013, tendenti a riconoscere l'operatività della moratoria stabilita dallo Statuto solo nel caso di verifiche fiscali eseguite con accesso presso la sede del contribuente.

Un problema con diverse sfumature. Il problema interpretativo della disposizione normativa è strettamente legato al fatto che la moratoria di 60 giorni decorre dal giorno di consegna/notifica al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni ispettive; di conseguenza, dovrebbe convergere sull'obbligatorietà o meno di tale verbale anche negli accertamenti "a tavolino", ossia di un atto formale con il quale il contribuente sia messo al corrente della chiusura delle operazioni ispettive compiute nei suoi confronti e contestualmente sia compiutamente informato delle violazioni fiscali amministrative rilevate a suo carico dall'Organo ispettivo (tutto ciò ovviamente prima dell'emissione dell'atto impositivo definitivo, impugnabile innanzi agli organi della giustizia tributaria).

Come osservato da alcuni giudici interpellati in proposito, il problema peraltro non riveste mera natura formale-procedurale, ma si innesta sulla stessa *ratio legis* della norma che, come affermato nella citata sentenza 18184/2013 delle Sezioni Unite, introduce la moratoria di 60 giorni al fine di **favorire il contraddittorio** tra le parti prima dell'emanazione dell'atto impositivo, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il miglior esercizio della potestà impositiva.

Il tema presenta diverse sfumature e induce l'insorgenza di vari quesiti cui si auspica una pronta soluzione. Ci si chiede, in particolare, se nel caso degli accertamenti "standardizzati", senza accesso, sia obbligatorio il rilascio dal contribuente di un verbale conclusivo delle operazioni; se, nel caso in cui tale verbale sia stato rilasciato, l'ufficio debba rispettare la moratoria di 60 giorni prima di emanare l'atto impositivo; se il rispetto della moratoria debba operare anche nel caso in cui gli accertamenti standardizzati prevedano già, in fase procedimentale, forme di contraddittorio con il contribuente da eseguirsi obbligatoriamente da parte dell'Amministrazione.

La Cassazione ha cercato di dare risposta ad alcune di queste domande, a mettere alcuni punti fermi sulla questione dibattuta, con alcune recenti sentenze, come la **n. 7960 del 4 aprile 2014**, con la quale la V Sezione Civile ha trattato il caso di un accertamento da studi di settore.

Cassazione n. 7960 del 4 aprile 2014. Nella sentenza n. 7960/2014 la V Sezione Civile ha affermato che in caso di accertamento "standardizzato" l'Ufficio può emettere l'avviso di accertamento anche in assenza di un verbale di chiusura delle operazioni, non essendo applicabile, in tal caso, la disciplina di cui all'art. 12, comma 7 della Legge 212/2000.

Il caso. La vicenda riguarda una Srl destinataria di un avviso di accertamento a titolo di Iva, Ires e Irap per l'anno 2004, in applicazione degli studi di settore e previa attivazione del procedimento di

accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 218/1997.

Dalla lettura della sentenza, si evince che il contribuente è stato invitato a comparire ai sensi del citato art. 5 D.Lgs. 218/1997; in tale occasione ha prodotto le proprie memorie difensive; l'Ufficio ha quindi proposto telefonicamente una riduzione della pretesa invitando il contribuente medesimo per un secondo incontro cui quest'ultimo non ha dato seguito.

Di conseguenza, l'Ufficio ha emesso e notificato l'avviso di accertamento che veniva impugnato dalla società innanzi ai due gradi del giudizio di merito, lamentando il mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma 7 della Legge 212/2000; in entrambi i casi la società risultava soccombente.

In concreto, secondo il giudice dell'appello (come da sentenza impugnata in cassazione dal contribuente), la procedura di accertamento standardizzato (come quello da studi di settore) è stata correttamente applicata dall'Ufficio, il quale ha invitato il contribuente per il contraddittorio (come previsto obbligatoriamente dalle norme di riferimento), che è stato disertato dal contribuente.

Il ricorso. Il ricorso in Cassazione del contribuente si fonda su un motivo principale riguardante, tra l'altro, la falsa applicazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente. In particolare, censura la sentenza della CTR per avere tale giudice escluso la violazione alla norma statutaria laddove l'Agenzia delle Entrate, in violazione al principio dell'effettività del contraddittorio, non ha redatto alcun verbale di chiusura delle operazioni, ricognitivo delle attività svolte e dal quale sarebbe dovuto decorrere il termine di 60 giorni previsto dalla norma, limitandosi a una mera comunicazione telefonica con la quale l'Ufficio proponeva l'adesione a una minore pretesa impositiva.

La tesi della Cassazione. La Cassazione ritiene il motivo infondato.

Parafrasando un passaggio cruciale della sentenza delle Sezioni Unite n. 18184/2013 (peraltro avanzata dal contribuente a sostegno della propria tesi), osserva che il termine di 60 giorni di cui all'art. 12, comma 7 della Legge 212/2000 intercorre necessariamente tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni ivi previste, ossia accessi, ispezioni e verifiche eseguite presso la sede del contribuente medesimo, e l'emissione del relativo avviso di accertamento.

Di contro, la fattispecie esaminata si colloca nell'ambito della procedura di accertamento c.d. "standardizzato" (mediante applicazione degli studi di settore), **che prevede a pena di nullità la fase del contraddittorio** al quale il contribuente deve essere invitato a partecipare e del quale l'Ufficio deve dar conto o salvo che il contribuente non abbia aderito all'invito o nella motivazione dell'atto impositivo.

In sostanza, la Suprema Corte rigetta la tesi della società ricorrente, secondo cui l'ufficio, prima di emettere l'atto impositivo, avrebbe dovuto redigere un verbale di "chiusura delle operazioni", dal cui rilascio sarebbe dovuto decorrere il termine di cui al citato art. 12 dello Statuto.

Osserva infatti che tale obbligo non trova alcun aggancio normativo nella esaustiva disciplina dell'accertamento standardizzato.