**Facsimile di osservazioni e richieste al processo verbale di constatazione**

All'Agenzia delle Entrate

Direzione Provinciale di \_\_\_\_\_\_

**Oggetto:** *Osservazioni e richieste ai sensi dell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, in ordine al processo verbale di constatazione redatto e rilasciato in data \_\_\_\_ da \_\_\_\_ (indicare l'organo che ha redatto l'atto)*

Il Dott. \_\_\_\_\_\_, nato a \_\_\_\_, c.f. \_\_\_\_\_\_, con studio in \_\_\_\_\_\_\_\_, Via \_\_\_\_\_\_, tel. \_\_\_\_\_\_, fax \_\_\_\_\_\_\_, PEC \_\_\_\_\_\_, in qualità di rappresentante e domiciliatario, in ottemperanza a quanto disposto dall’ art. 63 del D.P.R. 600/1973, come da mandato in calce al presente atto, del Sig. \_\_\_\_\_, nato a \_\_\_\_\_\_, il \_\_\_\_\_, residente a \_\_\_\_\_, in Via \_\_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_, [titolare dell'attività d'impresa/lavoratore autonomo/legale rappresentante della Società \_\_\_\_\_, con sede legale in \_\_\_\_\_\_\_\_, Via \_\_\_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_\_\_\_, partita Iva \_\_\_\_\_\_\_\_\_]

**PREMESSO**

che, in data \_\_\_\_, è stato redatto e consegnato alla parte il processo verbale di constatazione di cui all'oggetto;

**CONSIDERATO**

che i rilievi contenuti nel citato processo verbale di constatazione sono manifestamente infondati o, comunque, illegittimi;

che, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, "*il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*".

Tutto ciò premesso e considerato, con la presente memoria si producono le seguenti

**OSSERVAZIONI**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Pertanto, alla luce di quanto innanzi precisato, voglia codesto Ufficio valutare accuratamente le osservazioni contenute nella presente memoria ai fini dell’emissione dell'eventuale atto impositivo.

Con osservanza,

Firma \_\_\_\_\_\_\_\_\_

Luogo \_\_\_\_\_, data \_\_\_\_\_\_\_\_

**\*\*\***

**Nota Agenzia Entrate 14.10.2009 n. 142734**

Oggetto: Avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Come è noto, l'art. 12 del c.d. Statuto dei diritti del contribuente, istituito con legge 27 luglio 2000, n. 212, riconosce importanti garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Il comma 7 della predetta norma prescrive, in particolare, che "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

A tenore della predetta norma al contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, è riconosciuto il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni, in relazione a tale verbale.

Al diritto del contribuente corrisponde l'obbligo per gli Uffici di valutare con oculatezza gli elementi da questi offerti, procedendo, sulla base degli stessi, all'esame del processo verbale; esame che potrebbe condurre, ove ne ricorrano i presupposti, ad una sostanziale revisione del medesimo.

La norma in commento è finalizzata a garantire una serena e costruttiva dialettica tra le parti nel rispetto dei principi di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, a perseguire anche l'ulteriore obiettivo di riduzione del possibile contenzioso, in quanto consente all'ufficio di attingere dalle argomentazioni ed eccezioni fornite dal contribuente eventuali ulteriori elementi utili a rappresentare con il maggior grado di persuasione possibile la legittimità della pretesa impositiva.

Anche se la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie hanno evidenziato che la disposizione in argomento non contiene alcuna espressa previsione di nullità del provvedimento di accertamento emesso prima dei sessanta giorni dal rilascio della copia del PVC, si rimarca che, a tenore della norma, esclusivamente con riguardo ai "casi di particolare e motivata urgenza" gli Uffici possono emanare l'avviso di accertamento prima che scadano i sessanta giorni concessi al contribuente per formulare le osservazioni.

Sul tema, giova richiamare quanto di recente argomentato dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009, con la quale la Consulta, nel dichiarare manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in riferimento agli artt. 24 e 111, della Costituzione (in quanto norma che regola il procedimento di accertamento tributario, quindi non avente natura processuale), ha sottolineato "la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza»".

Osserva, infatti, la Corte che "lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)".

Pertanto ritiene la Corte che "l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato".

Si richiama, pertanto, l'attenzione degli Uffici in indirizzo sul rischio che la mancata motivazione specificamente sotto il profilo dell'urgenza dell'avviso di accertamento, emanato prima della scadenza del termine in argomento, sia suscettibile di essere sanzionata in sede processuale, con conseguente declaratoria di invalidità dell'atto.

La particolare urgenza nei casi di specie deve essere, quindi, rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento con distinto riferimento alle circostanze di fatto, che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine.

Al riguardo, si rappresenta che, per espressa previsione della norma, l'urgenza deve essere "particolare".

Tale requisito va verificato con riferimento al caso specifico; di conseguenza, l'evidenza delle ragioni di urgenza non può ridursi a considerazioni di carattere generale. Piuttosto deve essere rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento, con distinto riferimento alle circostanze di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e di rispettare il termine di sessanta giorni decorrenti dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni.

A titolo di esempio si rappresenta come la particolare urgenza ricorre ove sussistano pericoli di perdita del credito erariale nonché nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari. Un'ipotesi particolare, peraltro frequente nella prassi operativa, si verifica, quando l'Amministrazione ha necessità di notificare l'avviso di accertamento nell'imminenza dello spirare dei termini di decadenza dell'azione accertatrice con riferimento a processi verbali consegnati al contribuente in prossimità di tali termini.

**A tal riguardo, è opportuno rimarcare, in via generale, l'esigenza di operare, in sede di pianificazione delle attività di verifica, scelte che tengano nel debito conto l'esigenza che l'ufficio competente all'emanazione dell'atto di accertamento rispetti la citata previsione normativa.**

**È evidente che possono verificarsi situazioni nelle quali la necessità di effettuare controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce da ragioni intervenute, non imputabili ad una errata o tardiva pianificazione delle attività o ad una non efficiente conduzione dell'attività di verifica. In tali situazioni, in assenza di un'esplicita comminatoria di nullità, le ragioni dell'urgenza, che hanno spinto i verificatori a notificare il verbale di constatazione nell'imminenza dei termini di decadenza e l'Ufficio ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso; tali ragioni, in caso di eccezione sollevata nell'ambito di un eventuale contenzioso instaurato dal contribuente, saranno, infatti, valutate caso per caso dal giudice tributario.**

Si invitano le Direzioni Regionali ad adottare ogni opportuna iniziativa finalizzata a garantire l'uniforme e tempestiva applicazione da parte degli Uffici delle indicazioni contenute nella presente comunicazione.