

GIURISPRUDENZA ITALIANA

Direzione

Adolfo Angeletti - Sergio Chiarloni - Benedetto Conforti - Giovanni Conso - Gastone Cottino - Francesco Palazzo
- Mattia Persiani - Pietro Rescigno - Giorgio Spangher - Francesco Tesaurò

Comitato di Direzione

Emilio Balletti - Fabio Basile - Chiara Besso - Mauro Bove - Marina Brollo - Oreste Cagnasso - Roberto Caranta -
Antonio Carratta - Franco Carinci - Raffaele Caterina - Piermaria Corso - Vincenzo Cuffaro - Maria Cecilia Fregni -
Alfredo Gaito - Fiorella Lunardon - Sandro Mainardi - Michel Martone - Roberto Pessi - Mariano Protto - Pietro
Pustorino - Marco Ricolfi - Lucia Risicato - Achille Saletti - Marcella Sarale - Roberto Weigmann

Comitato di Redazione

Marco Aiello - Daniele Amoroso - Stefania Baiona - Ettore Battelli - Angelo Bertolotti - Luca Boggio - Manfredi
Bontempelli - Angela Bruno - Mia Callegari - Roberto Calvo - Maurizio Cavanna - Tilde Cavaliere - Stefano
Cerrato - Alessandro Ciatti - Alessandro Cogo - Riccardo Conte - Eugenio Dalmotto - Massimo D'Auria - Eva
Desana - Margherita Dominici - Paolo Fiorio - Giorgio Frus - Filippo Giunchedi - Fabio Iozzo - Katia La Regina -
Sergio Luoni - Matteo Lupano - Barbara Mameli - Enrico Marellò - Silvia Mirate - Alessandro Monteverde -
Annalisa Pessi - Barbara Petrazzini - Rossella Rivaro - Alberto Ronco - Marco Russo - Anna Saraceno - Marina
Spiotta - Alessandro Turchi

Recentissime

Paolo e Vincenzo Carbone - Giacomo Fumu - Raffaele Greco - Antonio Jannarelli - Nicola Scannicchio

Comitato per la Valutazione

Niccolò Abriani - Luigi Balestra - Angelo Barba - Alessandro Bellavista - Massimo Bione - Guido Bonfante -
David Brunelli - Piera Campanella - Francesco Caprioli - Federico Carpi - Giuseppe Cataldi - Gino Cavalli -
Francesco Cavazzuti - Massimo Ceresa Gastaldo - Silvia Cipollina - Claudio Consolo - Giorgio Costantino -
Renzo Costi - Giovanni D'Amico - Giovannangelo De Francesco - Francesco Delfini - Maria Valeria Del Tufo -
Pasquale De Sena - Giancarlo De Vero - Vincenzo Di Cataldo - Franco Fichera - Luigi Fiorillo - Carlo Focarelli
- Gabriele Fornasari - Enrico Gabrielli - Novella Galantini - Alberto Gargani - Giulio Garuti - Alessandro
Giovannini - Enrico Gragnoli - Giulio Illuminati - Massimo Iovane - Alberto Jorio - Leonardo Lenti - Mario
Libertini - Stefano Liebman - Francesco Luiso - Valerio Maio - Andrea Maltoni - Adelmo Manna - Antonella
Marandola - Maria Riccarda Marchetti - Enrico Marzaduri - Agostino Meale - Fabio Merusi - Paolo Montalenti
- Paolo Morozzo della Rocca - Paolo Pascucci - Giorgio Pastori - Salvatore Patti - Luca R. Perfetti - Lorenzo
Picotti - Maurizio Ricci - Vincenzo Ricciuto - Giuseppe Santoro Passarelli - Bruno Sassani - Franco Gaetano
Scoca - Michele Sesta - Luigi Stortoni - Giuliano Tabet - Michele Taruffo - Paolo Tosi - Luigi Carlo Ubertazzi -
Daniela Valentino - Giovanna Visintini - Giuseppe Zanarone

Segnalazioni di provvedimenti

La Redazione di "Giurisprudenza italiana" invita i propri Lettori ad inviare provvedimenti di merito e legittimità che per l'importanza degli argomenti trattati e la peculiarità delle interpretazioni contenute meritano di essere pubblicati su questa Rivista.

Il testo completo dei provvedimenti potrà essere inviato:

- via e-mail a: stefania.banfi@wki.it

- oppure per posta a: "Giurisprudenza italiana", dott.ssa Stefania Banfi presso Wolters Kluwer Italia s.r.l., Strada 1, Palazzo F6, 20090 Milanofiori Assago (MI).

Sarà cura della Redazione riportare nell'intestazione dei provvedimenti pubblicati i nomi dei Giudici e degli Avvocati difensori.

GIURISPRUDENZA ITALIANA

DIRETTORE RESPONSABILE

Antonella Loporchio

Registrata al n. 321 della Cancelleria del Tribunale di Torino in data 7 settembre 1948

© 2013 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI)

REDAZIONE

Ines Attorresi, Stefania Banfi, Francesco Cantisani
Strada 1, Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI)

Indirizzo internet: www.edicolaprofessionale.com/giurit

SELEZIONE SENTENZE

La selezione delle sentenze in materia di diritto civile, processuale civile, lavoro e penale è a cura dell'avv. Simone Ferrari

REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia s.r.l.

COMPOSIZIONE

Sinergie Grafiche S.r.l. - Corsico (MI)

STAMPA

CALEIDOGRAF S.r.l. - Robbiate (LC)

Per informazioni in merito a contributi, articoli e argomenti trattati, scrivere a: stefania.banfi@wki.it

UFFICIO ABBONAMENTI

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Ufficio Abbonamenti
V.le M.Ilo Pilsudski, 124 - 00197 ROMA
Telefono: 199.100.120
(costo massimo € 0,1425 al minuto da rete fissa senza scatto alla risposta e da rete mobile legato all'operatore utilizzato)
Fax: 199.100.150

e-mail: servizioclienti@wki.it

Per comunicazioni con l'Ufficio Abbonamenti (cambio indirizzo, richiesta arretrati, ecc.), è utile indicare il codice cliente.

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO

Abbonamento per il 2014
(carta + tablet + web + smartphone)

Italia: € 287,00

Triennale Italia: € 731,00

Esteri: € 574,00

Fascicolo singolo: € 36,00

Le richieste possono essere inoltrate:

- alle Agenzie operanti sul territorio nazionale

- a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Ufficio Abbonamenti

La richiesta di abbonamento deve essere corredata dell'indirizzo di spedizione e della prova dell'avvenuto pagamento.

Le richieste prive di pagamento non saranno prese in considerazione.

MODALITÀ DI PAGAMENTO

Il pagamento può essere effettuato attraverso:

- versamento mediante bollettino postale:

c/c postale n. 467100 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - UTET Giuridica Abbonam. Periodici - V.le M.Ilo Pilsudski, 124 - 00197 ROMA

- bonifico bancario:

INTESASANPAOLO - Ag. 14 ROMA - IBAN IT 32 030 6905 0706 152223 14167.

Importante: indicare la causale di versamento.

La ricevuta o il bollettino di c/c postale comprovante l'avvenuto pagamento costituisce documento liberatorio per il cliente ed ha valore a tutti gli effetti di legge e/o fiscali.

ARRETRATI

I titolari di abbonamento hanno diritto a ricevere eventuali fascicoli non recapitati per disguidi postali se richiesti direttamente all'Ufficio Abbonamenti entro i quattro mesi successivi alla data di pubblicazione, salva la disponibilità dei medesimi.

RINNOVO DELL'ABBONAMENTO

L'abbonamento si intende rinnovato se non viene disdetto a mezzo raccomandata A.R. da inviare entro 60 giorni dal mese di scadenza a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Ufficio Abbonamenti - Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 ROMA.

Il rinnovo comporterà il pagamento del prezzo di abbonamento alle condizioni di vendita in vigore all'atto del rinnovo stesso.

UTET GIURIDICA® è un marchio registrato e concesso in licenza da De Agostini Editore S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Le opinioni presenti nei contenuti pubblicati sulla Rivista sono libera espressione del pensiero degli Autori e non impegnano in alcun modo l'Editore.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 30.6.2003, n.196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori, Strada 1, Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.

Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.lgs. n.196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art.7 del D.lgs. n.196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1, Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero: 02.82.476.403

Indice sommario

Recentissime

Cassazione civile	Firma di traenza dell'assegno e controllo della banca	
	Cassazione civile, III Sezione, 20 marzo 2014, n. 6513	775
	Dirigente licenziato per il venir meno della fiducia	
	Cassazione civile, Sezione lavoro, 17 marzo 2014, n. 6110	777
	Foro del consumatore: cancellazione da <i>black list</i> e danni	
	Cassazione civile, VI-3 Sezione, 12 marzo 2014, n. 5705	778
	Equa riparazione e contrasto giurisprudenziale in caso di termine non perentorio	
	Cassazione civile, Sezioni unite, 12 marzo 2014, n. 5700	779
	Proseguimento della locazione per mancata disdetta e prelazione	
	Cassazione civile, III Sezione, 11 marzo 2014, n. 5596	781
	Interesse all'impugnazione: utilità concreta	
	Cassazione civile, Sezione lavoro, 11 marzo 2014, n. 5581	782
	Il risarcimento per la morte del padre spetta anche al concepito	
	Cassazione civile, III Sezione, 10 marzo 2014, n. 5509	784
	Limiti all'obbligo di fornire gli indumenti di lavoro	
Cassazione civile, Sezione lavoro, 5 marzo 2014, n. 5176	784	
Marchio complesso: la parola "oro" non ha capacità distintiva		
Cassazione civile, I Sezione, 10 marzo 2014, n. 5099	785	
Intermediazione finanziaria: quando non ricorre la solidarietà e risponde solo il promotore		
Cassazione civile, III Sezione, 4 marzo 2014, n. 5020	786	
Cassazione penale	Nullità del decreto di giudizio immediato per omesso interrogatorio su alcuni fatti contestati	
	Cassazione penale, II Sezione, 28 marzo 2014 (ud. 29 gennaio 2014), n. 14740 ..	787
	Fissata la linea di confine tra concussione e induzione indebita	
Cassazione penale, Sezioni unite, 14 marzo 2014 (ud. 24 ottobre 2013), n. 12228	788	
Consiglio di Stato	Individuazione del promotore di <i>project financing</i>	
	Consiglio di Stato, III Sezione, 20 marzo 2014, n. 1365	790
	Poteri del giudice dell'ottemperanza e acquisizione c.d. sanante	
	Consiglio di Stato, IV Sezione, 19 marzo 2014, n. 1344	791
Recesso unilaterale della P.A. dal contratto d'appalto		
Consiglio di Stato, VI Sezione, 17 marzo 2014, n. 1312	793	
Corti europee	Maternità surrogata: la madre committente non ha diritto al congedo di maternità	
	Corte di giustizia dell'Unione europea, Grande Sezione, 18 marzo 2014, C-167/12	794
	Corte di giustizia dell'Unione europea, Grande Sezione, 18 marzo 2014, C-363/12	794
	Pubblicità ingannevole e pubblicità comparativa: autonomia degli illeciti	
	Corte di giustizia dell'Unione europea, VIII Sezione, 13 marzo 2014, C-52/13 ..	796
	Discriminatoria l'esclusione di una lavoratrice in maternità da un corso di formazione	
	Corte di giustizia dell'Unione europea, I Sezione, 6 marzo 2014, C-595/12	798
	Intervento delle associazioni dei consumatori nei procedimenti esecutivi	
Corte di giustizia dell'Unione europea, III Sezione, 27 febbraio 2014, C-470/12	799	
Diritto d'autore: il monopolio territoriale riservato agli enti di gestione collettiva		
Corte di giustizia dell'Unione europea, IV Sezione, 27 febbraio 2014, C-351/12	800	
Contributo all'acquisto di <i>decoder</i> digitali e "obbligo" di restituzione degli aiuti di Stato		
Corte di giustizia dell'Unione europea, II Sezione, 13 febbraio 2014, C-69/13 ...	801	

Diritto Civile

Assicurazione	Cassazione civile, sez. III, 17 febbraio 2014, n. 3622	803
	Più ombre che luci nel nuovo intervento della suprema Corte sulla clausola <i>claims made</i> nei contratti di assicurazione , di Francesco A. Magni	
Danno non patrimoniale	Cassazione civile, III Sezione, 23 gennaio 2014, n. 1361	813
	La risarcibilità del danno da perdita della vita , di Paola Valore	
	Cassazione civile, III Sezione, 22 ottobre 2013, n. 23917	835
Danno non patrimoniale: unitarietà del risarcimento e unitarietà della domanda di Alessandra Vapino		
Responsabilità dell'avvocato	Cassazione civile, III Sezione, 5 agosto 2013, n. 18612	841
	Contrasto giurisprudenziale ed obbligo dell'avvocato di "seguire la via più sicura" di Rocco Favale	

Contratto di investimento	Cassazione civile, Sezioni unite, 3 giugno 2013, n. 13905	850
	Recesso e nullità nei contratti di investimento tra regole di settore e principi di Massimo D'Auria	

Diritto Processuale Civile

Competenza e giurisdizione civile	Cassazione civile, Sezioni unite, 21 gennaio 2014, n. 1136	861
	In tema di esecuzione delle sentenze della Corte internazionale di giustizia e tutela dei diritti fondamentali, di Michele Corleto	
Inammissibilità del controricorso	Cassazione civile, VI Sezione, 28 novembre 2013, n. 26696	866
	Inammissibilità del controricorso notificato in cancelleria invece che all'indirizzo p.e.c., di Francesca Ferrari	
Abuso del processo	Appello Catania, II Sezione, 6 maggio 2013	871
	A proposito dell'absolutio ab instantia come rimedio di condotte processuali abusive, di Luca Iannelli	
Sequestro conservativo	Tribunale Reggio Emilia, 4 marzo 2014, n. 367	877
	Conversione del sequestro conservativo in pignoramento e vicende del titolo esecutivo (e su contrasti in seno alla suprema Corte), di Riccardo Conte	

Diritto Commerciale

Errore di diritto e diritto della concorrenza	Corte di giustizia dell'Unione europea, Grande Sezione, 18 giugno 2013, C-681/11	885
	Errore sulla legittimità del proprio comportamento basato su parere di un avvocato o decisione di un'autorità nazionale garante della concorrenza di Armin Reinstadler, Andreas Reinalter	
Fallimento in estensione: termine annuale	Cassazione civile, I Sezione, 18 novembre 2013, n. 25846	893
	Sul rapporto tra area di illimitata responsabilità e perimetro di fallibilità di Marina Spiotta	
Fallimento e concordato preventivo	Appello Torino, 9 luglio 2013	895
	Concordato preventivo e fallimento: una pregiudizialità (a torto) negata di Luca Boggio	
Interest rate swap	Tribunale Torino, 17 gennaio 2014	900
	Interest rate swap e costi impliciti, di Luca Fazzini	
Esclusione del socio di s.r.l.	Tribunale Milano, 7 novembre 2013 (ordinanza)	907
	Esclusione del socio di s.r.l. e clausola compromissoria, di Barbara Petrazzini	
Responsabilità amministrativa dell'ente	Tribunale Torino, Giudice per le indagini preliminari, 28 settembre 2013 (decreto)	910
	Commissario giudiziale nominato ex art. 45, comma 3, D.Lgs. n. 231/2001 e potere di escludere il diritto di voto di un socio, di Angelo Bertolotti	

Diritto del Lavoro

Danno alla professionalità ed onere della prova	Cassazione civile, Sezione lavoro, 8 gennaio 2014, n. 172	918
	La difficile prova del danno da demansionamento, di Magda D'Amelio	
Rinunce e transazioni	Cassazione civile, Sezione lavoro, 23 ottobre 2013, n. 24024	921
	Conciliazione sindacale ed effettività dell'assistenza prestata al lavoratore di Anna Piovesana	
Obbedienza del prestatore di lavoro	Cassazione civile, Sezione lavoro, 16 maggio 2013, n. 11927	926
	Il potere direttivo del datore di lavoro, l'obbedienza dovuta dal prestatore e l'autotutela individuale: quando "disobbedire" è giustificato, di Sabrina Sambati	

Diritto Amministrativo

Commercio	Corte costituzionale, 15 marzo 2013, n. 38	933
	La liberalizzazione del commercio e i suoi attuali limiti, di Antonio Cassatella	

Ricorso per revocazione	Consiglio di Stato, Adunanza plenaria, 24 gennaio 2014, n. 5 Giudizio revocatorio e “forza della prevenzione” , di Stefano Tarullo	939
Bonifica dei siti inquinati	Consiglio di Stato, IV Sezione, 13 novembre 2013, n. 25 (ordinanza) La figura del proprietario di un sito inquinato non responsabile dell'inquinamento: la parola definitiva dell'Adunanza plenaria sull'interpretazione della normativa italiana , di Piera Maria Vipiana Perpetua	947
Processo verbale di constatazione	Cassazione civile, Sezione tributaria, 11 settembre 2013, n. 20770 Omissione del processo verbale di constatazione e invalidità dell'atto impositivo di Maria Pierro	955

Diritto Penale

Reati edilizi	Cassazione penale, III Sezione, 19 febbraio 2014 (ud. 7 novembre 2013), n. 7765 Il concorso colposo del funzionario pubblico nel reato edilizio di Francesco Palazzo	961
Confisca	Cassazione penale, VI Sezione, 24 gennaio 2014 (ud. 20 dicembre 2013), n. 3635 La confisca ex D.Lgs. n. 231/2001 nella sentenza Ilva , di Vincenzo Maiello	966
Futili motivi ad agire	Cassazione penale, I Sezione, 18 dicembre 2013 (ud. 4 dicembre 2013), n. 51059 Motivi futili ad agire: ma futili per chi quando il reato è “culturalmente” motivato? , di Fabio Basile	978
Pubblico ufficiale e incaricato di pubblico servizio	Cassazione penale, V Sezione, 23 ottobre 2013 (ud. 12 aprile 2013), n. 43363 .. Il verbale fidefacente dell'ausiliare del traffico incaricato di pubblico servizio di Antonio Vallini	985

Diritto Processuale Penale

Confisca nei confronti della persona giuridica	Cassazione penale, Sezioni unite, 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014), n. 10561 Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente , di Piermaria Corso	990
Testimonianza	Cassazione penale, V Sezione, 21 febbraio 2014 (ud. 27 settembre 2013), n. 8378 Il valore delle dichiarazioni di soggetti variamente “interessati” al processo di Giulio Garuti	1001
Compenso del consulente del P.M.	Cassazione penale, Sezioni unite, 7 febbraio 2014 (ud. 28 novembre 2013), n. 9605 Sulla liquidazione dell'onorario del consulente tecnico nominato dal P.M. di Antonella Marandola	1005

Percorsi di giurisprudenza

Processo amministrativo	DIA e SCIA e tutela dei terzi , di Alberto Di Mario	1013
-------------------------	--	------

Dottrina e attualità giuridiche

Modifiche al c.p.c.	Le recenti modifiche al terzo libro del codice di procedura civile (seconda parte) di Sergio Chiarloni	1023
---------------------	--	------

l'esclusione dell'obbligo di *facere* non sembra un effettivo vantaggio se a suo carico grava un obbligo di *dare*, seppure nel senso e nei limiti previsti: ossia un obbligo di tener indenne l'Amministrazione delle spese che essa ha effettuato per la bonifica e gli altri interventi disposti. Sarebbe meglio per tale proprietario provvedere direttamente alla bonifica o agli altri interventi, in modo esercitare le scelte correlate: in particolare, scegliere la ditta esecutrice della bonifica e degli altri interventi necessari. A tal fine egli può provvedere spontaneamente alla bonifica o agli altri

interventi e comunque concludere un accordo di programma con le Amministrazioni competenti. In tal modo il cerchio si chiude: anche perché è verosimile che l'acquirente di una porzione di un sito inquinato abbia ottenuto un prezzo basato sulla necessità, per lui, di realizzare oppure di pagare la bonifica o gli altri interventi che occorrono.

In conclusione si può ritenere che la normativa italiana sul profilo in esame, come intesa dall'Adunanza plenaria, abbia una sua coerenza e sia pertanto accettabile: la parola spetta ora alla Corte di giustizia.

Processo verbale di constatazione

Cassazione civile, Sezione tributaria, 11 settembre 2013, n. 20770 – Pres. Adamo – Rel. Meloni – P.M. Fimiani (conf.) - B.M. (avv. Caffarelli) - Agenzia delle Entrate (Avv. Gen. Stato).

Cassa Comm. trib. reg. Firenze, 1° ottobre 2007, n. 61.

Imposte e tasse in genere – Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Omessa redazione e consegna del processo verbale – Conseguenze

L'Amministrazione finanziaria è tenuta alla redazione del processo verbale di constatazione — ed alla relativa consegna al contribuente — in caso di accessi, ispezioni o verifiche, anche quando non è svolta alcuna attività istruttoria ma una mera richiesta di documentazione al contribuente, essendo il processo verbale propedeutico all'attivazione del contraddittorio precontenzioso e alle facoltà accordate al contribuente dall'art. 12, comma, 7, legge n. 212/2000; in difetto, l'avviso di accertamento è illegittimo.

Omissis. — Il secondo motivo di ricorso è fondato e deve essere accolto, con assorbimento dei rimanenti motivi.

Infatti la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, prevede che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

A norma del D.P.R. n. 633/1972, art. 52, comma 6, “di ogni accesso 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 verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia”.

Nel caso in esame non risulta redatto il verbale previsto dalla norma sopra indicata e, conseguentemente, la ricorrente lamenta di non aver potuto esercitare la facoltà pre-

vista dalla legge n. 212/2000, art. 12, comma 7, di presentare osservazioni e richieste esercitando così la facoltà di interloquire con la Pubblica Amministrazione e rendere effettivo il principio del contraddittorio già nella fase antecedente a quella giurisdizionale. Occorre osservare che nel processo verbale dell'accesso non devono necessariamente essere formulati i rilievi o gli addebiti, essendo finalizzata tale fase del procedimento all'acquisizione di dati, elementi, notizie, utilizzati dall'ufficio ai fini della emanazione dell'avviso e pertanto la mancata redazione di processo verbale dell'attività effettuata dall'Ufficio non è giustificata dal fatto che in sede di verifica e di accesso presso i locali aziendali non era stata svolta alcuna attività istruttoria ma una mera richiesta di documentazione al contribuente.

Sulla medesima questione questa Corte si è già espressa per la necessità della redazione del processo verbale anche in mancanza di indagini istruttorie e di accesso finalizzato al solo reperimento di documentazione: “In tema di IVA, qualora ai fini dell'accertamento dell'imposta sia stato effettuato un accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività o negli altri luoghi indicati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, i funzionari che hanno proceduto sono tenuti a redigere processo verbale secondo le indicazioni contenute nel comma sesto del medesimo art. 52, che non prescrive affatto, tantomeno a pena di nullità, che nello stesso debbano essere formulati rilievi o addebiti, essendo tale fase del procedimento finalizzata soltanto all'acquisizione di dati, elementi, notizie, successivamente utilizzabili dall'Amministrazione per l'emanazione dell'eventuale avviso di accertamento”. (Sez. 5, sentenza n. 10381 del 12/05/2011). Nella specie pertanto non poteva essere emesso avviso di accertamento.

Per quanto sopra deve essere accolto il ricorso proposto in relazione al secondo motivo, assorbiti gli altri. La causa può essere decisa nel merito *ex art.* 384 c.p.c., non richiedendo ulteriori accertamenti in punto di fatto, con accoglimento del ricorso introduttivo.

Ricorrono giusti motivi per compensare fra le parti le spese del giudizio di merito, mentre le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della Agenzia delle Entrate. — *Omissis.*

ripristinatorie e risarcimento del danno all'ambiente, in Riv. Giur. Ambiente, 2002, 5, 667.

Omissione del processo verbale di constatazione e invalidità dell'atto impositivo

Maria Pierro*

La nota commenta una sentenza che afferma per la prima volta l'obbligo di redazione del processo verbale a conclusione di una verifica fiscale, anche nel caso in cui la verifica sia consistita nella sola richiesta di documenti, in quanto, senza processo verbale, il contribuente non è posto in condizione di accedere al contraddittorio e di definire il rapporto tributario in sede precontenziosa.

Premessa

La sentenza che si annota afferma che il processo verbale di constatazione deve essere redatto e consegnato al contribuente anche quando l'attività dei verificatori si sia limitata alla sola richiesta di documenti.

Il verbale deve essere redatto non solo quando sono constatate violazioni di norme tributarie, ma anche o solo per certificare e rendere note al contribuente, come la Corte in altra occasione ha già avuto modo di affermare¹, tutte le attività condotte dall'Amministrazione finanziaria volte all'acquisizione di dati, elementi e notizie valutabili ai fini del controllo.

Ricevuto il verbale, il soggetto sottoposto a verifica può accedere al contraddittorio ed esercitare le altre facoltà previste dalla normativa (come, nel caso analizzato dalla sentenza, la facoltà di richiedere la definizione agevolata della lite *ex artt. 9 e 15 legge n. 289/2002*). Prerogative che, in mancanza del verbale, non possono essere esercitate.

La sentenza in commento dunque coglie nel segno e interpreta l'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente in modo coerente con i principi dell'ordinamento tributario, anche se purtroppo non si spinge — come sarebbe stato auspicabile — ad affermare che il verbale deve essere redatto anche quando l'istruttoria, e quindi la richiesta di documenti, informazioni, dati o notizie, è condotta nella sede dell'ufficio ("a tavolino").

È una sentenza importante, che si pone in continuità con quella pronunciata dalle Sezioni unite sulla rilevanza del termine previsto dallo stesso art. 12, comma 7², ed i cui riflessi riguardano non solo la

funzione del processo verbale di constatazione come presupposto del contraddittorio e della definizione del rapporto tributario, ma anche gli obblighi procedurali dell'Amministrazione finanziaria, tra cui vi è quello di informazione³, di cui il processo verbale costituisce attuazione.

Il verbale di constatazione e l'istruttoria procedimentale

Il processo verbale di constatazione è atto procedimentale che conclude l'istruttoria⁴. Può essere predisposto sia dalla Guardia di Finanza⁵, sia dall'Amministrazione finanziaria⁶.

Inizialmente utilizzato allo scopo di individuare e constatare le violazioni delle norme delle leggi finanziarie da segnalare alle autorità amministrative e giudiziarie⁷, ha assunto nel tempo la funzione di documentare i rilievi e i riscontri compiuti durante l'attività investigativa, nonché le ricognizioni effettuate e le attività strumentali all'esercizio dell'attività impositiva e sanzionatoria.

L'istruttoria procedimentale⁸, che può essere condotta sia presso la sede del contribuente, sia in ufficio⁹, è infatti finalizzata ad accertare se gli obblighi tributari sono stati adempiuti correttamente e se i contenuti della dichiarazione fiscale sono veritieri.

«Le norme che regolano l'accertamento in materia di Iva e imposte sul reddito [...] hanno valorizzato il reperimento di materia imponibile spostando in qualche misura il portato e il contenuto del processo verbale di constatazione dal piano marcatamente sanzionatorio a quello sostanziale tanto che il processo ver-

* Il contributo è stato sottoposto, in forma anonima, alla valutazione di un referee.

¹ Cass., 12 maggio 2011, n. 10381, in *Corriere Trib.*, 2011, 2095.

² Cass., Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137, con nota di Tesauro, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, e seguenti.

³ V. Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*.

⁴ Cfr. Cass., 28 aprile 1998, n. 4312, in *Giur. It.*, 1998, 2428, la quale afferma che «il processo verbale di constatazione è atto che si inserisce nell'attività istruttoria espletata dalla amministrazione finanziaria con funzione di documentazione delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite, delle richieste fatte al contribuente e delle risposte ricevute. Pertanto non può essere attribuita allo stesso una funzione di accertamento in senso lato, non potendo incidere direttamente nella sfera patrimoniale del contribuente [...]. Il processo verbale di constatazione non è direttamente impugnabile, essendo sfornito di autonomia, trattandosi di atto endoprocedimentale, il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento».

⁵ Cfr. De Mita, *La Guardia di Finanza tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 319.

⁶ Sul tema si rinvia a Stevanato, *Il ruolo del verbale di constatazione nell'accertamento dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 1990, 458 e segg.; Ferlazzo Natoli, Romeo, *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nella irrogazione delle sanzioni*, Messina, 2001, 21; Tundo, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012, 152 e segg.

⁷ L'art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4, stabilisce che «Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale».

⁸ Cfr. La Rosa, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento tributario*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1981, I, 558, in particolare par. 4, ove osserva che «l'oggetto dell'istruttoria procedimentale non è tanto l'acquisizione delle "prove" dei fatti fiscalmente rilevanti, quanto l'apprezzamento e la valutazione della rilevanza concretamente attribuibile ai fatti che in via di principio legittimano l'esercizio del potere istruttorio».

⁹ Cfr. Cass., Sez. V, 19 dicembre 2013, n. 28390.

bale di constatazione costituisce il “fulcro [del procedimento], [...] ed il fondamento motivazionale del successivo atto di accertamento»¹⁰.

Tuttavia il verbale non ha mai assunto, né può assumere, carattere di atto impositivo¹¹: «anche qualora contenga [come contiene] la rideterminazione del presupposto imponibile e dell'imposta evasa [...] è sprovvisto di quella particolare forza autoritativa propria degli atti di accertamento»¹². I vizi della procedura istruttoria possono essere fatti valere solo tramite l'impugnazione dell'atto impositivo e sanzionatorio.

Il verbale di constatazione e il diritto al contraddittorio e alla definizione anticipata

L'obbligo di redigere e consegnare il processo verbale di constatazione¹³ — espressamente previsto per i procedimenti di accertamento delle imposte dirette,

dell'Iva, e delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, di bollo¹⁴ e anche per altri tributi minori¹⁵ — a tutti i soggetti sottoposti ad istruttoria¹⁶, trova fondamento non solo nelle norme di settore, ma anche nelle regole generali.

Si prevede infatti che l'atto istruttoria debba essere redatto sia dopo gli accessi, le ispezioni, e le verifiche¹⁷, sia quando venga compiuta un'attività di indagine di natura finanziaria e bancaria (art. 32, comma 1, n. 2), D.P.R. n. 600/1973)¹⁸ o finalizzata al recupero dei diritti doganali (art. 11, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 374/1990).

Le norme che disciplinano l'istruttoria in ufficio, applicabili in materia di imposte dirette e Iva, non prevedono espressamente che le operazioni compiute debbano essere verbalizzate¹⁹. Tuttavia si ritiene che tale obbligo, come detto, discenda dai principi generali²⁰,

¹⁰ Così la dottrina più attenta Rinaldi, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997*, in *Rass. Trib.*, 2009, 620 e segg. in particolare par. 2.

¹¹ Cfr. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 103, per il quale i processi verbali hanno «valore solo probatorio, e, quindi, non sono impugnabili». Sul punto cfr. Cass., 28 aprile 1998, n. 4312, in *Giur. It.*, 1998, 2428, ove si afferma che «il processo verbale di constatazione è atto che si inserisce nell'attività istruttoria espletata dalla amministrazione finanziaria con funzione di documentazione delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite, delle richieste fatte al contribuente e delle risposte ricevute. Pertanto non può essere attribuita allo stesso una funzione di accertamento in senso lato, non potendo incidere direttamente nella sfera patrimoniale del contribuente [...]. Il processo verbale di constatazione non è direttamente impugnabile, essendo sfornito di autonomia, trattandosi di atto endoprocedimentale, il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento».

¹² Cfr. Stevanato, *op. cit.*, 468. Cfr. Cass., 20 gennaio 2004, n. 787.

¹³ Su punto si rinvia a Pierro, *op. cit.*, 175 e segg., nonché Id., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2013, 115 e segg.

¹⁴ L'art. 36 D.P.R. n. 642/1972 prevede che le violazioni relative all'imposta di bollo siano «constatate mediante processo verbale dal quale devono risultare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Copia di esso deve essere consegnata al contribuente».

¹⁵ Ritiene che i poteri di indagine e i conseguenti adempimenti (consegna del processo verbale) previsti per l'accertamento delle imposte dirette e dell'Iva siano applicabili in ragione di una interpretazione estensiva dell'art. 60 D.Lgs. n. 346/1990 anche all'imposta di donazione, ma non all'imposta di successione, Gandini, *L'istruttoria negli altri tributi*, in Marcheselli, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, cit., 312 e segg. in particolare 332 e segg. Per l'imposta di fabbricazione e di consumo v. l'art. 18 D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

¹⁶ Cfr. Moschetti, *I processi verbali tributari. Atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. Trib.*, 1979, 65 e segg. in particolare 89, nota 98; Schiavolin, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Digesto Comm.*, X, Torino, 1995, 198.

¹⁷ L'obbligo di redigere e consegnare il processo verbale di constatazione è previsto ai fini delle imposte dirette e Iva dall'art.

52, comma 6, D.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33, comma 1, D.P.R. n. 600/1973. Tali disposizioni sono poi richiamate dall'art. 53 *bis* del T.U. dell'imposta di registro.

¹⁸ L'art. 32, comma 1, n. 2), D.P.R. n. 600/73, in tema di accertamenti bancari, dispone che «Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale».

In tema di accertamenti bancari cfr. Cass., 25 ottobre 2000, n. 14012, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2001, II, 693; nonché, in tema di accertamento dell'elusione, Id., 12 gennaio 2009, n. 351, in *Rass. Trib.*, 2009, 4, 1, 1187, che afferma, in difformità rispetto a quanto stabilito di commi 4 e 5 dell'art. 37 *bis* D.P.R. n. 600/1973, che la richiesta di chiarimenti in ordine all'operazione elusiva può essere formulata oralmente, anche dalla Guardia di Finanza, la quale, dando atto nel processo verbale delle risposte ricevute dal contribuente durante la verifica, ottempera in questo modo all'obbligo di integrazione del contraddittorio richiesto dalla legge.

¹⁹ V. in questo senso Cass., 26 settembre 2012, n. 16354, per la quale «le garanzie di cui alla L. n. 212/2000, art. 12, si riferiscono espressamente agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti “nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali” che debbono appunto essere giustificati da “esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo” (art. 12, comma 1), con la conseguenza che tali garanzie operano esclusivamente nella predetta ipotesi»; i giudici di legittimità sulla base di un'interpretazione squisitamente ed esclusivamente letterale ritengono dunque che le garanzie previste dall'art. 12 legge n. 212/2000, «non vengono in questione, invece, nel caso di attività di verifica e di controllo effettuata dagli Uffici in base all'esame della dichiarazione fiscale ovvero nel caso di attività di accertamento iniziata a seguito di segnalazioni, rapporti, comunicazioni ricevute da altri organismi od autorità, nell'ambito dei rapporti di cooperazione (D.P.R. n. 633/1972, artt. 63 e 66), ovvero direttamente dalla Polizia giudiziaria che ha operato nell'ambito di indagini penali (su autorizzazione della AG. D.P.R. n. 633/1972, art. 63, comma 1, ultima parte) ovvero nel caso di accertamento effettuato dagli Uffici finanziari in base a documenti ed elementi acquisiti a seguito di richieste, questionari od inviti disposti ai sensi del D.P.R. n. 633/1972, art. 51, comma 2: in tutti questi casi, infatti, gli elementi posti a fondamento della pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento risultano acquisiti “aliunde” e non comportano accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali di esercizio della impresa».

²⁰ Ai principi statuari è riconosciuta una connotazione garantistica e precettiva, stante la vincolatività del loro contenuto. Da ultimo v. Cass., 31 gennaio 2011, n. 2221, in *Corriere Trib.*, 2011,

enunciati dall'art. 12, comma 7, e dall'art. 6, comma 2, dello Statuto²¹.

L'art. 12, comma 7, prevede che il contribuente, al termine dell'istruttoria, può esercitare il diritto al contraddittorio²²; ed, eccezione fatta per i casi di particolare e motivata urgenza, l'emissione dell'atto impositivo in via anticipata rispetto al termine dilatorio di sessanta giorni è causa di invalidità del provvedimento²³.

Il principio è ora confermato dalla sentenza in commento, la quale afferma l'obbligatorietà del verbale di constatazione.

Le disposizioni contenute nell'art. 12 dello Statuto «hanno determinato il convincimento che esista una sorta di diritto al processo verbale in virtù del quale è illegittimo l'avviso di accertamento non preceduto dalla redazione di un processo verbale di constatazione, in violazione della disciplina prevista dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 33 D.P.R. n. 600/1973, nel quadro dell'art. 12 legge n. 212/2000. In sostanza [...] la [sua] mancata redazione attua la violazione del principio del contraddittorio, poiché, da una parte, il contribuente non ha la possibilità di manifestare le proprie considerazioni e di chiedere dei chiarimenti

e, dall'altra, l'Amministrazione non ha l'obbligo di esaminare tali richieste»²⁴.

Oltre all'art. 12, comma 7, dello Statuto, e a suo corollario, vi sono poi altre norme che confermano implicitamente l'obbligo di consegnare il processo verbale al contribuente, tra cui le disposizioni che disciplinano l'adesione al verbale di constatazione (art. 5 *bis* D.Lgs. n. 218/1997); quelle in tema di accertamento parziale (art. 41 *bis* D.P.R. n. 600/1997 e art. 54, comma 4, D.P.R. n. 633/1972), e tutte le norme di settore che impongono ai soggetti preposti all'istruttoria l'obbligo di consegnare il verbale di constatazione.

In particolare l'art. 5 *bis* D.Lgs. n. 218/1997, che disciplina l'adesione al processo verbale di constatazione, attribuisce al soggetto verificato il diritto di ricevere il processo verbale, allo scopo di poter definire il rapporto fiscale in una fase precedente l'emissione dell'atto autoritativo.

Inoltre, se il verbale di constatazione non venisse consegnato o notificato²⁵, il contribuente non potrebbe accedere al contraddittorio, previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto²⁶.

Queste conclusioni non trovano un ostacolo nell'art.

12, 942, la quale conferma che «le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni, casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria) e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori)».

²¹ Su punto si rinvia a Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 175 e segg., e Id., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, cit., 115 e segg. Ritiene che la redazione del verbale di chiusura delle operazioni di controllo sia un obbligo degli uffici finanziari Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, in più parti del testo, ma in particolare a 468 e 477.

²² Cfr. Marongiu, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto e principio di costituzionalità*, in *Corriere Trib.*, 2011, 474 e segg. ove l'A. evidenzia «l'obbligatorietà del principio del contraddittorio, principio di carattere generale che, come tale può trovare applicazione anche al di là delle fattispecie disciplinate dallo stesso Statuto e che è diventato un momento cardine dell'ordinamento tributario nelle procedure di accertamento».

²³ In questo senso Cass., Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit. La giurisprudenza di legittimità, prima della pronuncia delle Sezioni unite, ha avuto sul punto un atteggiamento ondivago. Ha ritenuto invalido il provvedimento emesso dopo la consegna del verbale, ora solo in assenza di motivazione dell'urgenza che ne ha determinato l'adozione prematura (cfr. Cass., n. 22320/2010; Id., n. 10381/2011; Id., n. 14796/2011; Id., n. 18906/2011; Id., n. 11347/2012; Id., n. 16999/2012); ora, sempre e comunque, quando l'Amministrazione finanziaria non abbia rispettato il termine di sessanta giorni concesso dall'art. 12, comma 7, dello Statuto (cfr. Cass., 11 giugno 2010, n. 14105; Id., (ord.) n. 6088/2011; Id., n. 18902/2011). In realtà la Corte, in contrasto con l'orientamento roa formulato, ha affermato invece la validità dei provvedimenti impositivi e/o sanzionatori emessi in assenza di contraddittorio, stante la mancanza di una specifica previsione di nullità e «la natura vincolata dell'atto impositivo rispetto al verbale di constatazione» (cfr. Cass., (ord.) 18 luglio 2008, n. 18906; Id., 13 ottobre 2011, n.

21203). In dottrina, ritengono che, nei sessanta giorni decorrenti dalla notifica/consegna del processo verbale di constatazione, l'Amministrazione si trovi in una situazione di «paralisi» o anche di «sospensione» del potere di accertamento, di modo che l'atto autoritativo notificato prima del termine sia da considerare illegittimo «per carenza di potere»: Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente* a cura di Marongiu, Torino, 2004, 135; Tabet, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1056 e segg.; Ragucci, *In tema di avviso di accertamento emesso senza contraddittorio, dopo la consegna di un processo verbale di accesso privo di addebiti*, in *Giur. It.*, 2011, 1934.

²⁴ Cfr. Rinaldi, *op.cit.*, 620 e segg. V. inoltre Gallo, *ult. op.cit.*, 477, il quale afferma che «All'ufficio deputato al controllo dovrebbe essere imposto in particolare, oltre all'obbligo (già esistente) di dare atto dei rilievi del contribuente in un processo verbale e di tenerne conto in sede di eventuale accertamento, anche quello di rispondere in tempi brevi alle contestazioni avanzate dal contribuente medesimo in ordine alla legittimità e immediata lesività degli atti posti in essere nei suoi confronti».

²⁵ Cfr. Cass., 30 giugno 2011, n. 14366, in *Mass. Giur. It.*, 2011, la quale considera equipollenti la notifica e la consegna del processo verbale di constatazione: «la attestazione della avvenuta consegna (risultante dalla sottoscrizione per ricevuta del Pvc consegnato al contribuente) è idonea a soddisfare le esigenze di certezza sottese alla forma speciale prescritta dal legislatore (ovvero la notificazione) avendo la medesima efficacia di piena conoscenza dell'atto da parte dell'interessato».

²⁶ V. Colli Vignarelli, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. Trib.*, 2012, 453 e segg., in particolare 458, il quale individua tra i motivi che inducono a ritenere viziato l'atto emesso in violazione del contraddittorio anticipato «l'esigenza di assicurare il rispetto del principio di imparzialità dell'attività amministrativa di cui all'art. 97 Cost.; infatti appare evidente che lo stesso verrebbe pregiudicato qualora si consentisse liberamente che alcuni contribuenti possano beneficiare dell'anzidetto termine di 60 giorni per far valere preventivamente le proprie deduzioni difensive e altri no, a seconda del

15 D.Lgs. n. 218/1997, il quale permette di prestare acquiescenza all'atto di accertamento alle medesime condizioni previste dall'art. 5 *bis* cit., purché il contribuente non abbia preventivamente aderito all'invito a comparire o al verbale di constatazione.

Una esegesi letterale di questa disposizione potrebbe indurre a ritenere che l'Amministrazione, al termine dell'attività istruttoria, non sia tenuta sempre alla redazione e alla consegna del verbale di constatazione, considerato che il legislatore riconosce al contribuente il diritto di beneficiare della riduzione massima delle sanzioni anche nel caso in cui il processo verbale (o l'invito quando previsto) non sia stato notificato.

Ma, posto che il contribuente verrebbe privato comunque del diritto di difendersi in via anticipata prima dell'emissione dell'avviso di accertamento esecutivo, questa lettura sembra confliggere con una interpretazione logico-sistematica del dato normativo la quale, invece, consente di affermare che l'art. 15 D.Lgs. n. 218/1997 ammette alla definizione agevolata chi, pur avendo ricevuto il verbale, non abbia potuto prestarvi adesione.

L'art. 5 *bis* D.Lgs. n. 218/1997 ha infatti un ambito di applicazione limitato ai soli verbali di chiusura delle operazioni «che consentano l'emissione di accertamenti parziali».

Il che significa che, per poter fruire della riduzione delle sanzioni, il contribuente che riceve un verbale per il quale è negata la possibilità di adesione, deve attendere di ricevere un invito a comparire (*ex art. 5* D.Lgs. n. 218/1997) oppure l'avviso di accertamento,

L'art. 15 D.Lgs. n. 218/1997 consente dunque di evitare discriminazioni tra i contribuenti che hanno ricevuto l'atto istruttorio non suscettibile di adesione e quelli invece che, avendo ricevuto un verbale che consente l'emissione di un accertamento parziale, hanno potuto usufruire della possibilità di definire in via anticipata la pendenza fiscale e di partecipare al procedimento.

Per queste ragioni si deve ritenere che l'obbligo di redigere il processo verbale di constatazione sussista non solo quando la richiesta di documenti, informazioni e notizie venga effettuata in sede di accesso, ma anche quando sia compiuta direttamente dall'ufficio

ex art. 32, comma 1, lett. 2) 3) e 4), D.P.R. n. 600/1973, in ossequio a quanto premesso sulla portata generale delle garanzie previste dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

Ciò che rileva infatti è l'attività di raccolta di dati ed elementi che potranno essere utilizzati per l'accertamento, e non il luogo in cui dette attività sono poste in essere.

Se così non fosse, ossia se la consegna del verbale non costituisse oggetto di un obbligo anche nei casi in cui l'indagine è condotta in ufficio, si determinerebbe una discriminazione tra i soggetti che subiscono un'indagine, a seconda delle modalità investigative adottate.

Posto che l'Amministrazione finanziaria può scegliere le modalità di controllo più idonee al conseguimento del risultato perseguito, l'esercizio di tale facoltà non può essere utilizzato in danno del contribuente, con la possibilità, per il soggetto accertatore, di «scegliere, di volta in volta, gli obblighi procedurali ai quali essere sottoposto»²⁷.

Un'interpretazione coerente con i principi generali dell'ordinamento esclude infatti che gli uffici possano decidere discrezionalmente quali tipi di controllo debbano concludersi con un verbale e quali invece senza verbale. Se così non fosse si dovrebbe ammettere — e non è possibile — che l'Amministrazione finanziaria può discrezionalmente decidere chi è e chi non è ammesso alla definizione anticipata del rapporto tributario, e chi può e chi non può accedere al contraddittorio preventivo²⁸. In contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza, di imparzialità e di buon andamento (artt. 3 e 97 Cost.), e con i principi statutari di buona fede e collaborazione (art. 10, comma 1, dello Statuto).

Il verbale di constatazione e il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria

L'obbligo di redigere e consegnare il processo verbale di constatazione al contribuente sottoposto a controllo deriva, come detto, anche dall'art. 6, comma 2, dello Statuto, che impone all'Amministrazione finanziaria, tra gli obblighi procedurali²⁹, anche

comportamento dell'Ufficio, rispettoso del disposto normativo, o di un altro, viceversa posto in violazione di legge».

²⁷ Così Beghin, *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, in *Corriere Trib.*, 2013, 3681, il quale osserva che, «Optando per richieste di chiarimenti, di documenti dati e di notizie e per conseguenza, per una verifica in "ufficio", l'Agenzia potrebbe sottrarsi all'onere di elevazione del PVC. Per contro optando per l'esercizio delle attività istruttorie presso il contribuente o presso terzi (banche, studi professionali), la stessa Amministrazione sarebbe assoggettata, sulla base di una scelta unilaterale, all'obbligo di redazione del PVC».

²⁸ Cfr. Cass, Sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26638, in *Corriere Trib.*, 2010, 3, 229, ove si afferma, in materia di studi di settore, che «il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione ammini-

strativa»; per la prassi cfr. Circ. 23 gennaio 2008, n. 5/E ove si parla espressamente di «centralità del contraddittorio» (par. 3).

²⁹ Gli obblighi procedurali che gravano l'Amministrazione finanziaria sono espressione del principio di buona fede da intendersi come regola dell'attività o regola di condotta. In dottrina si rinvia agli studi di Della Valle, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, in *Giur. Trib.*, 2003, 355 e segg. e in particolare 360; Ficari, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. Trib.*, 2009, 997, in particolare 1001; Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 315. Colli Vignarelli, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e illegittimità dell'accertamento*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu a cura di Bodrito, Contrino, Marcheselli*, Torino, 2012, 498 e segg.

l'obbligo di informare il soggetto sottoposto a controllo "di ogni fatto o circostanza" dai quali possano derivare provvedimenti per lui pregiudizievoli.

Tale obbligo deve trovare attuazione quando l'autorità amministrativa ha acquisito dati ed elementi sulla base dei quali potrebbe formulare "proposte" di contestazione. Il che si verifica di regola a conclusione dell'istruttoria, terminata la quale (e prima di assumere una decisione) l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rendere nota al contribuente l'attività svolta e le possibili conseguenze negative che potrebbero derivare dai risultati raggiunti in questa fase del procedimento. E lo fa proprio con la consegna del processo verbale di constatazione.

Solo da quel momento il contribuente può individuare, tra le diverse possibilità di difesa, quella a suo avviso più adeguata a far valere le sue ragioni. Prima che venga adottato un provvedimento che gli arrechi pregiudizio, può infatti: a) presentare osservazioni e richieste; b) rimanere silente³⁰; o c), se vi sono le condizioni, definire in via anticipata il rapporto tributario.

L'esercizio di queste facoltà è garantito con la consegna al contribuente del verbale di constatazione, tramite il quale l'Amministrazione dà concreta attuazione al suo dovere di informazione, garantendo al tempo stesso al contribuente l'esercizio effettivo del suo diritto di difesa. Da questo momento infatti inizia a decorrere il termine di sessanta giorni, «posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente», idoneo a garantire il «migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva»³¹.

L'Amministrazione, pertanto, non può scegliere se dare notizia o meno dei dati o dei fatti che potrebbero incidere sulla sua posizione giuridica soggettiva. E di conseguenza non può scegliere se redigere o meno il verbale di chiusura delle operazioni, nei casi in cui svolga una, seppur minima, attività istruttoria (salvo i casi in cui adotti atti con contenuto equipollente —

quali l'invito *ex art. 5 D.Lgs. n. 218/1997*, la richiesta di chiarimenti *ex art. 27 bis*, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, o l'atto di contestazione *ex art. 16 D.Lgs. n. 472/1997* — che svolgono la stessa funzione).

Essa, prima che venga adottato un provvedimento impositivo e/o sanzionatorio³², è tenuta ad osservare un preciso obbligo di informazione in linea con i principi costituzionali di imparzialità e buon andamento, con quelli statutari di collaborazione, buona fede e di trasparenza, nonché — non ultimo — con il principio comunitario di buona amministrazione previsto dall'art. 41 carta dei diritti fondamentali³³.

L'omessa consegna del verbale di constatazione e l'invalidità del provvedimento

Le norme che prevedono l'obbligo di consegna del processo verbale di constatazione non sono accompagnate, in caso di loro violazione, da una espressa sanzione di nullità.

In diritto tributario, però, «Non vige il principio di tassatività delle nullità [...]. Ed è compito dell'interprete rintracciare le nullità virtuali»³⁴.

L'invalidità, nel caso in esame, deve dunque essere affermata «quale effetto del vizio del relativo procedimento»³⁵, in base al combinato disposto dell'art. 12, comma 7, dello statuto e dell'art. 21 *octies* legge n. 241/1990.

I vizi procedurali o formali possono infatti determinare l'annullabilità del provvedimento quando sono la violazione di norme poste a "garanzia" della posizione soggettiva del contribuente³⁶.

Indicazione recepitata, anche di recente, dalle Sezioni unite che, riconosciuta all'art. 12 Statuto «una rilevanza peculiare in ragione del suo oggetto [...] e delle finalità perseguite», fa discendere dalla violazione della regola, indicata al comma 7 di tale articolo, l'invalidità del provvedimento³⁷.

La sentenza in commento fa un passo avanti, individuando nella consegna del processo verbale di constatazione una condizione di validità del provvedimento impositivo e sanzionatorio.

³⁰ Sul diritto del contribuente al silenzio per evitare il rischio di conseguenze sanzionatorie, amministrative e anche penali, v. le osservazioni di La Scala, *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2012, 27 e segg. in particolare 29, e di Marcheselli, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 30 e segg. in particolare 38 e segg.

³¹ Cfr. Cass., Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184. V. per tutti il commento di Tesauro, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., 1137 e segg.

³² Anche Mazzagrecò, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 88 e segg. individua nel dovere di informazione «un obbligo procedimentale [...] al quale corrisponde il diritto del contribuente ad essere precedentemente informato della violazione che si intende contestare».

³³ Sul tema si rinvia a Galetta, *Il diritto ad una buona ammini-*

strazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2005, 819 e segg.; Id., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. Amm.*, 2010, 3, 601 e segg.; Trimarchi Banfi, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte generale* diretto da Chiti, Greco e coordinato da Cartei, Galetta, I, Milano, 2^a ed., 2007, 63 e segg.

In ambito tributario Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 91 e seguenti.

³⁴ Tesauro, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., 1139 e segg.

³⁵ Cass., Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit.

³⁶ Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 209.

³⁷ Cass., Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit.