
Accertamento anticipato e irrogazione delle sanzioni

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 9 Novembre 2017

la tutela prevista dallo Statuto del contribuente nei casi di accertamento anticipato non copre gli atti di mera irrogazione delle sanzioni; la tutela del termine di 60 giorni per proporre osservazioni al PVC vale solo per gli atti impositivi

Con l'**ordinanza n. 11391 del 6 aprile 2017**, dep. 9 maggio 2017, la Corte di Cassazione ha confermato che il regime di cui all'art. 12, c. 7, della L.n.212/2000, non è estensibile all'atto di contestazione delle sanzioni.

Infatti, per la Corte, la lettura complessiva dell'art. 16, del D.Lgs. n. 472/97 *“lascia intravedere l'esistenza di una disciplina speciale che esula totalmente dai criteri guida sanciti dalla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, specificando le peculiari modalità con le quali viene garantito il principio del contraddittorio”* e che *“i tratti di contraddittorio rafforzato previsti in materia di irrogazione di sanzioni rendono all'evidenza scorretta l'assimilazione di tale sottosistema a quello relativo agli atti impositivi e non rendono dunque possibile ipotizzare l'estensione del meccanismo di cui all'art. 12 cit., comma 7”*.

BREVE NOTA

Come è noto, il comma 7, dell'articolo 12, dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) prescrive 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”*.

Tale norma è stata di oggetto di un importante passaggio della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la **sentenza n.18184 del 29 luglio 2013**, che ha fissato dei precisi principi: *“In tema di diritti e garanzie*

del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è 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 ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio”.

Resta fermo, comunque, osserva e riafferma la Corte nel pronunciamento che si annota¹, che le garanzie previste dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 non trovano applicazione nei confronti degli atti di irrogazioni delle sanzioni, che godono di una disciplina e garanzia specifica.

In pratica, come rilevato già dalla stessa Corte nella **sentenza n. 22000/2013**, richiamata dai giudizi di Piazza Cavour nella pronuncia n. 25515/2013, il termine di cui all'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, non si applica “*ai provvedimenti d'irrogazione di sanzioni. Infatti, a seguito dell'atto di contestazione, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, consente un contraddittorio precontenzioso con la produzione di deduzioni difensive, da parte dell'interessato, nel termine previsto per la proposizione del ricorso; dalla presentazione delle deduzioni decorre, poi, per l'amministrazione il termine di un anno per l'irrogazione delle sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Di talchè il sistema complessivo previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, è pienamente rispettoso dei principi generali di leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente, ai quali s'ispira lo Statuto (cfr. per analoghe conclusioni Sez. 5, Sentenza n. 13890 del 28/05/2008, Rv. 603965, sul sistema previsto dal D.Lgs. n. 374 del 1990)*”.

Nella richiamata **sentenza n. 25515/2013** la Corte di Cassazione, dopo aver legittimato l'accertamento effettuato avvalendosi di un Pvc redatto nei confronti di terzi, per il quale l'Amministrazione finanziaria non ha rispettato il termine dei 60 giorni previsto dallo Statuto del contribuente, ha affermato che non è estensibile il regime di cui all'art. 12, c. 7, della L. n.212/2000, all'atto di contestazione delle sanzioni. Per quel che qui ci interessa, i giudici di Piazza Cavour precisano che “*il comma 7 dell'art. 12 non si*

referisce esplicitamente agli atti di constatazione irrogativi di sanzioni, invece rivolgendosi esplicitamente all'atto impositivo, laddove precisa che 'L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza'".

9 novembre 2017

Gianfranco Antico

1 Cfr. anche SS.UU. Cass.n.12192 del 14 giugno 2016

*** Tanti altri approfondimenti sulla materia nella apposita sezione: [Accertamento anticipato](#)