

## Il termine di notifica dell'accertamento a seguito di verifica fiscale | Con fac-simili di ricorso

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 8 Febbraio 2005

E' nullo l'avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del verbale di verifica. E' quanto ha precisato la Fondazione Luca Pacioli del Consiglio Nazionale dei ragionieri commercialisti con la nota operativa n. 4 del 20 gennaio 2005.

La fondazione ha preliminarmente rammentato come con l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente siano state riconosciute importanti garanzie per i contribuenti sottoposti a verifiche fiscali. Difatti, l'art. 12 della Legge 212/2000 pone dei "paletti" all'attività accertatrice degli organi dell'amministrazione, disponendo cautele il cui rispetto costituisce condizione di legittimità delle verifiche e, quindi, di utilizzabilità delle prove eventualmente raccolte. Tra queste, ha ricordato la Fondazione, un ruolo centrale riveste la possibilità, per il contribuente nei cui confronti siano stati eseguiti accessi, ispezioni e verifiche, di comunicare all'amministrazione procedente, entro 60 giorni dal rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, osservazioni e richieste in ordine ai dati ed agli elementi raccolti sui quali sarà basato l'avviso di accertamento. A parere della Fondazione si tratta di una forma di contatto tra amministrazione e contribuente, che tutela sia (in chiave difensiva) il privato contro le risultanze eventualmente raccolte dal fisco in maniera infondata, sia anche la stessa amministrazione finanziaria, giacché tale con tale procedimento essa è volta ad acquisire elementi ulteriori, a fronte dei quali potrebbe ritenere non fondato un eventuale avviso di accertamento. A tale fine l'art. 12 dello Statuto prevede che le osservazioni e le richieste siano valutate dalla amministrazione finanziaria ed esclude che l'avviso di accertamento possa essere emesso prima della scadenza dei 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione al contribuente.



## **Le forme di partecipazione difensiva nel procedimento di accertamento**

Indi, la Fondazione Luca Pacioli si è soffermata sull'ambito del procedimento di accertamento, indicando che diversamente di quanto accade nel procedimento amministrativo, la partecipazione del contribuente non ha carattere generale. In particolare, a differenza di quello che accade nel procedimento amministrativo, il contribuente non ha diritto di partecipare alla fase di accertamento né può avvalersi sempre della possibilità di presentare memorie difensive, documenti o osservazioni. Solitamente il contribuente non è a conoscenza della pendenza del procedimento, ma ne viene informato solo in seguito all'esercizio dei poteri istruttori o con la notifica dell'avviso di accertamento. Si legge nella nota che, peraltro, i momenti di contatto precontenzioso sono limitati, come più volte chiarito dalla giurisprudenza, ai soli casi previsti dalla legge. Si tratta dei casi di accertamenti bancari (art. 32 D.P.R. 600 del 1973), dei procedimenti di irrogazione sanzioni (art. 16 D.Lgs. n. 472 del 1997) e delle ipotesi degli avvisi di liquidazione (artt. 36 bis e 36 ter D.P.R. 600 del 1973). In tale contesto, il più importante è il caso dell'art. 12 dello Statuto del contribuente.

## **L'effettività della tutela del contribuente nell'art. 12 dello Statuto del contribuente.**

Su tale punto la fondazione ha rimarcato come la norma disponga che le osservazioni e le richieste del contribuente siano valutate dalla amministrazione e a tal fine prevede che l'avviso di accertamento non possa essere emesso prima della scadenza del termine concesso dalla legge a tutela del privato (60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di accesso, ispezione e verifica). Tuttavia, ha sottolineato la Fondazione, la norma non prevede alcuna sanzione in caso di violazione. Difatti, nulla è disposto riguardo all'atto che sia stato eventualmente notificato prima dei 60 giorni, né impone all'amministrazione, come accade per esempio nella disciplina del procedimento di irrogazione sanzioni, di motivare, in caso di emissione

## **La posizione della amministrazione e della giurisprudenza: La valorizzazione delle garanzie legislative**

Secondo la Fondazione Pacioli tale rischio è stato ridimensionato dalle prime applicazioni amministrative e giurisprudenziali avute della predetta norma. Infatti, spiega la nota operativa, le varie Direzioni regionali delle entrate ed il Comando Generale della Guardia di Finanza, interessate alle prime verifiche, hanno precisato l'importanza dell'art. 12, comma 7, dello Statuto nel porre il termine dei 60 giorni prima

dei quali l'avviso di accertamento non possa essere emesso e nell'offrire uno strumento difensivo precontenzioso al contribuente. Su tale versante è risultata particolarmente efficace la giurisprudenza, che si è pronunciata a favore della illegittimità dell'avviso che sia stato notificato al contribuente senza rispettare i termini previsti dalla legge. In particolare, sottolinea la Fondazione, nella sentenza (n. 12 del 28 febbraio 2002 della Comm. trib. prov. Di Brescia) i giudici hanno stabilito come l'entrata in vigore dello Statuto abbia imposto all'amministrazione finanziaria una nuova tempistica e quindi una nuova organizzazione del lavoro nelle attività di verifica, di verbalizzazioni, di istruttoria e di notifica degli accertamenti. A tal fine nella sentenza si legge:

*“È illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima del termine fissato dall'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, vale a dire prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla data di consegna al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica da parte degli organi di controllo”.*

Per cui la Commissione tributaria ha adottato dunque una lettura garantistica della disposizione, pronunciandosi nel senso dell'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione di legge. In senso ancor più garantista, ha pure indicato la Fondazione, si è espressa la Comm. Trib. Prov. Ragusa (sentenza 25/01/2002, n. 426) che ha annullato un avviso di accertamento che, pur notificato dopo il decorso dei 60 giorni, non aveva tenuto conto delle deduzioni difensive proposte dal contribuente. I giudici hanno rilevato come ai fini della legittimità dell'atto non sia sufficiente il rispetto del solo dato letterale della legge, in quanto l'aver assolutamente disatteso le osservazioni del privato costituiva una violazione sostanziale della disciplina normativa. Nella sentenza infatti si legge: “Tali osservazioni sono state rigettate de plano, senza premurarsi di accertarne la fondatezza, in spregio alle disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto che sollecita e privilegia la fase del contraddittorio col contribuente finalizzata all'autotutela anticipata”.

## **Conclusioni**

La fondazione Luca Pacioli ha concluso la propria nota operativa affermando come sia emerso in maniera chiara che le garanzie poste dallo Statuto del contribuente hanno aperto una nuova fase nei rapporti tra l'amministrazione ed il privato, tesi a riportare su un piano più egualitario le parti. Secondo la Fondazione, l'art. 12, nel disciplinare la fase in cui più è tangibile il potere autoritativo dell'amministrazione, detta delle rigide garanzie nell'interesse dei privati contro possibili abusi. A tal fine l'opera di valorizzazione delle garanzie legislative, compiuta dalla giurisprudenza, è stata ancora più importante. Infine, la Fondazione ha allegato il seguente fac simile di due ricorsi, rispettivamente contro

un avviso di accertamento notificato prima del decorso del termine dei 60 giorni e contro un avviso che non abbia preso debitamente in considerazione le osservazioni formulate dal contribuente dopo il rilascio del processo di chiusura delle operazioni di verifica.

## **1 CASO di ricorso**





## RICORSO

Il/La sottoscritt... .., nat... a ....., il ....., residente in ..... via  
....., c.a.p. ...., codice fiscale ....., rappresentat..., come risulta da delega in  
calce (o a margine) del presente ricorso dal Dott..... domiciliato presso lo studio del  
medesimo in ....., via ....., n. ...., c.a.p. ....

## RICORRE

Contro l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di...in persona del Direttore.. con sede in...per l'annullamento  
dell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta... per l'importo di ...n....emesso dal  
medesimo Ufficio e notificato il ...

## FATTI

L'Ufficio ...procedeva nei confronti del ricorrente ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche in  
data...e rilevava, in conseguenze dei predetti controlli, irregolarità a carico del contribuente.  
Provvedeva, in tal modo, al rilascio di copia del processo di chiusura delle operazioni, al termine  
delle stesse, come prescritto dalla legge. In conseguenza delle violazioni risultanti dal menzionato  
verbale, seguiva la notifica dell'avviso di accertamento, effettuata tuttavia prima del decorso dei 60  
giorni previsti dall'art. 12 della legge 212/2000.

## MOTIVI

1. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione di legge ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del  
contribuente. Come già esposto sopra, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di..., ha notificato l'avviso di  
accertamento in data .... Tale accertamento concerne i fatti ed i rilievi di cui al verbale..., . La  
notifica dell'impugnato avviso è avvenuta prima del decorso dei 60 gg. di cui al citato articolo, con  
conseguente privazione del contribuente del termine entro cui esercitare il diritto ad esporre  
osservazioni e deduzioni difensive. 2. Infondatezza della contestazione ..... Per questi motivi  
il/la ricorrente

## CHIEDE

In via principale l'annullamento dell'atto impugnato. In via subordinata ..... Con vittoria delle  
spese. ...., lì .....

.....

Firma del difensore ovvero del ricorrente

## 2 CASO di ricorso





## RICORSO

Il/La sottoscritt... .., nat... a ....., il ....., residente in ..... via .....  
....., c.a.p. ...., codice fiscale ....., rappresentat...., come risulta da delega in  
calce (o a margine) del presente ricorso dal Dott..... domiciliato presso lo studio del  
medesimo in ....., via ....., n. ...., c.a.p. .... RICORRE Contro l'Agenzia delle  
Entrate, Ufficio di...in persona del Direttore.. con sede in... per l'annullamento dell'avviso di  
accertamento relativo all'anno di imposta... per l'importo di ...n.... emesso dal medesimo Ufficio e  
notificato il ...

## FATTI

L'Ufficio ...procedeva nei confronti del ricorrente ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche in  
data...e rilevava, in conseguenze dei predetti controlli, irregolarità a carico del contribuente.  
Provvedeva, in tal modo, al rilascio di copia del processo di chiusura delle operazioni, al termine  
delle stesse, come prescritto dalla legge. In conseguenza delle violazioni risultanti dal menzionato  
verbale, seguiva la notifica dell'avviso di accertamento effettuata, dopo i 60 giorni previsti dall'art.  
12 della legge 212/2000, ma priva di qualsiasi riferimento alle deduzioni difensive del contribuente.

## MOTIVI

1. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione di legge ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del  
contribuente. Come già esposto sopra, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di..., ha notificato l'avviso di  
accertamento in data .... Tale accertamento concerne i fatti ed i rilievi di cui al verbale..., . L'avviso  
di accertamento è emesso in violazione dell'art. 12, comma 7, nella parte in cui letteralmente  
dispone che le osservazioni e le richieste siano valutate dalla amministrazione. 2. Infondatezza  
dell'avviso di accertamento. In conseguenza della violazione di cui al numero precedente, l'avviso  
di accertamento è infondato nel merito in quanto laddove gli Uffici avessero tenuto in debito conto  
gli elementi forniti dal contribuente avrebbero rilevato l'assenza di violazioni che diano luogo a  
maggior imponibile / avrebbero constatato l'inesistenza di .....(descrizione dei fatti)...con la  
conseguente smentita delle conclusioni del processo verbale di costatazione.

Per questi motivi il/la ricorrente

## CHIEDE

In via principale l'annullamento dell'atto impugnato. In via subordinata ..... Con vittoria delle  
spese. ...., lì .....

Firma del difensore ovvero del ricorrente

febbraio 2005 Vincenzo D'Andò