Non è nullo l'accertamento anticipato

di Francesco Buetto

Pubblicato il 8 Ottobre 2007

Una sentenza che, riteniamo, chiude la strada a tutte le sentenze di primo grado emesse, che con molta facilità hanno annullato gli avvisi di accertamento degli uffici.

L'accertamento anticipato - Premessa

Il comma 7, dell'art. 12, della legge n. 212/2000 – dispone 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".*

La dottrina (1) e della giurisprudenza, nel corso di questi anni, si sono occupati più volte della questione, pervenendo a soluzioni non univoche.

Affrontiamo la rilevante problematica, alla luce dell'ultima sentenza emessa, che dà ragione all'operato degli uffici: Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sez. n. 12, sentenza n. 61/12/07 del 9 luglio 2007 (dep. il 27 luglio 2007).

L'accertamento anticipato - La posizione della giurisprudenza

Attraverso le diverse sentenze emesse, analiziammo la posizione che ha assunto la giurisprudenza:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

· con la sentenza n. 12 del 7 marzo 2002, i giudici della IX sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia hanno dichiarato illegittimo un accertamento in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, in quanto notificato dopo 32 giorni dalla notifica del p.v.c. e stigmatizzando come "…il divieto di frettolose notifiche imposto dal comma 7 dell'art. 12 della legge 212/2000 impone agli Uffici Erariali ed alla Guardia di Finanza una nuova tempistica e quindi una nuova organizzazione del lavoro nelle attività di verifica, di verbalizzazione, di istruttoria e di notifica degli accertamenti". I giudici bresciani proseguono affermando che

> *"… i termini di decadenza dell'accertamento non legittimano la violazione di una norma che, in aggiunta, ha il pregio di evitare, nei casi di specie, la corsa degli uffici accertatori alle notifiche negli ultimi giorni del mese di dicembre dell'anno di decadenza";*

· con la sentenza n.556 del 30 ottobre 2002, la Sez. XX, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, ha pronunciato l'annullamento degli atti impugnati, poiché " non senza pregio è il rilievo dell'illegittimità dell'avviso di rettifica Iva per l'anno 1996 notificato alla ricorrente in violazione dell'art.12, comma 7, della legge 212/2000, poichè senza una valida motivazione, sia nell'avviso di rettifica che nella costituzione in giudizio, ha violato la norma che vuole che dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla G.d.F. e quello dell'emissione dell'avviso di accertamento deve esserci un intervallo non inferiore a due mesi: infatti, il fatto di trovarsi a ridosso della decadenza dell'accertamento non legittima una violazione, da parte degli uffici, di una norma che ha il pregio di evitare, nei casi di specie, la corsa degli Uffici accertatori alle notifiche degli ultimi giorni del mese di dicembre dell'anno di scadenza dei termini";

· con la sentenza n. 75 del 16/7/2004 (Sez. VII), la Commissione tributaria provinciale di Bari, pur dando atto che la norma non prevede specifiche sanzioni, osserva che la legge n.212/2000 " prevede numerosi termini che, per logica comune, non possono considerarsi meramente ordinatori….e peraltro….l'ufficio nell'avviso di accertamento ha completamente omesso di richiamare e motivare l'urgenza che, a suo dire, avrebbe imposto il mancato rispetto del termine di gg. 60";

· con la sentenza n. 41 del 18 ottobre 2005, la I sezione della Comm. Trib. Prov. di Udine, ha affermato che il mancato rispetto del termine dei 60 gg. comporta una lesione dei diritti del contribuente e la perdita delle garanzie riservate dalla norma, con ciò determinando la nullità e l'inefficacia dell'atto di accertamento, ancorchè tale conseguenza non sia espressamente prevista, dal momento che, comunque, il legislatore ha utilizzato " un'espressione perentoria (non può essere emanato)"; né vale la difesa dell'ufficio che aveva fatto rilevare tra che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 12070 del 1°

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

luglio 2004, aveva ribadito " il principio secondo cui, la mancata previsione, in una norma dello Statuto più volte citato, di una sanzione espressa derivante dalla violazione delle prescrizioni ivi contenute, non comporta la nullità dell'atto che contenga detto vizio" (2);

· con la sentenza n. 158, del 5 gennaio 2006, la II sezione della Comm. Trib. Prov. di Cosenza ha dichiarato illegittimo l'accertamento anticipato, ritenendo, fra l'altro, che la deroga per i casi di particolare e motivata urgenza non riguarda l'approssimarsi della scadenza dei termini di decadenza del potere accertativo;

· con la sentenza n. 4 del 16 gennaio 2006, depositata il 31 gennaio 2006, la prima Sezione della Comm. Trib. Prov. di Siracusa ha annullato l'accertamento anticipato, affermando che la violazione è rilevabile ex officio;

· con la sentenza n. 15 del 23 febbraio 2006, la XI Sezione della Comm. Trib. Prov. di Genova ha annullato l'atto di accertamento poiché sono trascorsi solo 18 giorni dalla notifica del pvc. Nel caso in questione, il pvc è dato 9 dicembre 2004 mentre l'avviso di accertamento è stato notificato il 31 dicembre del.lo stesso anno, e pertanto " nullo e non sanabile in quanto emesso in violazione della norma relativa al potere di emanare l'atto" né " l'imminente decadenza può essere assunta come motivo di urgenza poiché la tempistica e le modalità per mezzo delle quali si sviluppano le ispezioni …..non possono precludere il diritto alla difesa del contribuente";

· con la sentenza n.141 dell'8 maggio 2006, depositata il 29 maggio 2006, la I Sezione della Comm. Trib. Prov. di Viterbo ha statuito l'illegittimità dell'avviso di accertamento – per mancato rispetto dei 60 gg - , in quanto lesivo del riconosciuto diritto del cittadino di fare osservazioni che avrebbero potuto precludere l'emissione dell'avviso di accertamento; tuttavia, i giudici – questa volta – affermano che la deroga possa avvenire "solo dietro motivi di particolare urgenza che nel presente caso non sono stati esplicitati e quindi in loro assenza gli accertamenti sono da considerarsi illegittimi";

· con la sentenza n. 223 del 14 dicembre 2006, la VI Sezione della Comm. Trib. Prov. di Modena, richiamando precedenti pronunce di merito, dopo aver osservato che "il provvedimento impugnato non contiene alcuna motivazione a sostegno del mancato rispetto del termine dilatorio e delle pretese ragioni di urgenza allegate dall'ufficio soltanto in questa sede ", afferma che "in ogni caso, le ragioni di particolare e motivata urgenza che legittimerebbero il mancato rispetto del termine dilatorio non potrebbero comunque – ad avviso di questo collegio – ridursi alla sola circostanza dell'imminenza dello spirare del termine decadenziale previsto per la legittimità dell'accertamento. Né soffrirebbe il principio costituzionale di un buon andamento dell'amministrazione, che deve procedere con efficienza e

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

precisione nell'attività di accertamento (art. 97 comma 1 Cost.)".

Di segno opposto sono, invece, le prime sentenze di secondo grado:

- la Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza del 7 aprile 2005 n. 55/7/2005, ha affermato che l'invocata nullità non può essere sentenziata poiché la norma non stabilisce una sanzione di illegittimità nel caso di inosservanza; inoltre, i giudici laziali osservano che, trattandosi di una norma di cooperazione, e – si ripete – in assenza di una sanzione, apparirebbe irragionevole e sproporzionato far discendere la nullità dell'avviso di accertamento. Alla luce di tali argomentazioni, i giudici di secondo grado hanno ritenuto che " il mancato rispetto di quel termine non può inficiare un atto d'accertamento, salvo che non sia venuta a mancare, irrimediabilmente, una garanzia posta dalla legge a difesa dei diritti del contribuente. Garanzia che non è stato denunciato essere venuta meno nella specie, dato che la censura si colloca su un mero piano di denuncia di non rispetto di una formalità e si ferma qui";
- la Commissione tributaria regionale della Sicilia – sez. 4, con sentenza n. 60 del 18 aprile 2006, dep. il 20 giugno 2006 – ha osservato che "se è concesso al contribuente la facoltà, non vincolante per l'Amministrazione finanziaria, di presentare, dalla notifica di un processo verbale di constatazione, eventuali ed idonee deduzioni, è altrettanto vero che il mancato rispetto delle predette norme non comporta nullià dell'atto emesso dall'ufficio";
- la Commissione tributaria regionale del Lazio – Sez. X, sentenza n. 181 del 20 novembre 2006 (dep. il 27 novembre 2006) -, ha ritenuto che non è nullo l'avviso di accertamento emesso prima della decorrenza dei 60 giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, che il comma 7 dell'art. 12 della L. n. 212/2000 accorda al contribuente per comunicare osservazioni e richieste che debbono essere valutate dagli uffici impositori. La Commissione rileva "l'erronea interpretazione della norma contenuta nell'art.12, comma 7, della L. n. 212/2000 atteso che la legge non stabilisce affatto una sanzione di illegittimità per l'atto impositivo che sia emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica. La legge, infatti, non prevede alcuna sanzione se l'avviso viene trasmesso prima, né la nullità dell'avviso stesso".

La sentenza n. 61/12/07 del 9 luglio 2007

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Proprio in questi giorni, la Commissione tributaria regionale della Lombardia – Sez. n. 12, sentenza n. 61/12/07 del 9 luglio 2007 (dep. il 27 luglio 2007), dopo aver affermato che l'art. 21-septies e octies della legge n. 241790 "non costituiscono deroga ai preceppiti statuatari in quanto il comma 7 dell'art. 12 dello statuto non commina la sanzione della nullità degli atti di accertamento emanati prima della scadenza di cui al comma 7 e, inoltre, nessuna altra disposizione prevede tale conseguenza", afferma che il mancato rispetto del termine dei 60 gg. determina la mera annullabilità dell'atto.

In pratica, poiché in materia tributaria non vi sono norme speciali che derogano ai principi generali della legge n.241/90, opera l'art. 21-octies della citata legge n. 241/90 che sancisce la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma se, per la natura vincolata del provvedimento risulti palese che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quelo in concreto adottato.

Per i giudici d'appello – che hanno riformato la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 393/18/06 – l'ufficio ha ribadito nella propria difesa la validità dei recuperi effettuati e quindi "eventuali osservazioni formulate all'Agenzia delle Entrate prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, non avrebbero modificato il contesto nel quale l'atto è stato emanato " e che

> *" l'eventuale preliminare raffronto non avrebbe dato risultati diversi".*

L'accertamento anticipato - Le nostre riflessioni

L'interessante sentenza meneghina induce a delle riflessioni che vanno al di là di quelle finora espresse dalla dottrina che si è occupata della questione.

Come è noto, la legge 11 febbraio 2005, n. 15 – entrata in vigore l'8 marzo 2005 - ha riformato la legge 7 agosto 1990, n. 241, relativa al procedimento amministrativo; in particolare il nuovo art. 21-octies della legge n. 241/90 – riguardante l'annullabilità del provvedimento – prevede che

> *"è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'Amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".*

Pertanto, in presenza di un provvedimento di accertamento corretto nella sostanza ma viziato nella forma, nel procedimento e nella motivazione, quest'ultimi vizi sarebbero irrilevanti.

Si rileva che secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, in base al principio di autonomia procedurale, spetta in primis ai giudici nazionali la tutela delle situazioni giuridiche soggettive create dall'ordinamento comunitario (3).

La mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta, pone il diritto tributario, rispetto al diritto amministrativo in una posizione diversa.

Infatti,

> *"l'assenza, da parte degli uffici finanziari, di valutazioni dispositive di interessi economico sostanziali, differenzia la motivazione degli atti impositivi da quella degli atti espressione di discrezionalità amministrativa. L'ufficio fiscale non deve infatti spiegare come ha contemperato una pluralità di interessi contrattuali tra di loro, ma deve solo indicare le ragioni fattuali e giuridiche di un atto suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario, consentendo a questo di valutare se – e per quali motivi – proporre ricorso" (4).*

Pertanto, la sentenza di Milano ci sembra corretta sia nella sostanza che nella forma e riteniamo chiuda la strada a tutte le sentenze di primo grado emesse, che con molta facilità hanno annullato gli avvisi di accertamento degli uffici.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ulteriori considerazioni

Come sottolineato dalla migliore dottrina (5)

> *" il fine del legislatore – manifesto e condivisibile – consiste nel costringere l'Ufficio ad un'attività di lettura critica del p.v.c. e, se del caso, ad intervenire fattivamente nell'integrazione degli elementi di accertamento eventualmente errati o carenti, sulla base di precisi input forniti dal contribuente: tale norma, quindi, si inserisce a pieno titolo nel ridisegnato rapporto fisco-contribuente, con l'intento di riequilibrare con incisività tale rapporto attraverso l'instaurazione del dialogo, vera carta vincente nel nuovo assetto delineato dallo Statuto". Tuttavia, la stessa dottrina osserva che " se è indubbio che la nullità di un atto amministrativo deve essere sempre espressa, la naturale conseguenza è che nel caso in esame ci troviamo davanti ad un semplice invito di tipo organizzativo interno all'amministrazione, non sanzionato."*

Ricordiamoci, infatti, che la norma non contiene nessuna espressa sanzione nei confronti dell'ufficio che non si attiene a queste disposizioni, e come sostenuto dalla Corte di Cassazione - sentenza n.9946 del 28 luglio 2000 -,

> *"…nessuna norma prevede una nullità degli atti posti in essere dall'ufficio senza l'instaurazione del contraddittorio anticipato inteso a consentire la prova contraria nella fase amministrativa, e nessuna norma prevede dei termini (e quindi delle decadenze) per fornire la prova contraria, per cui legittimamente si può ritenere che una tale prova contraria può essere data sia nelle fasi anteriori alla emissione dell'atto amministrativo e sia nella fase del contenzioso, allorchè il contraddittorio si svolge nella sua pienezza".*

Resta fermo, però, come osservato dalla stessa dottrina che critica la nostra tesi (6) che l'ufficio può, comunque, "adottare un atto vicario, sostitutivo del primo ma del medesimo contenuto, ovviamente depurato dal vizio che inficia la motivazione, semprechè non sia decaduta dal potere di accertamento per decorso dei relativi termini", che ovviamente non sana l'eventuale avvenuta decadenza.

Francesco Buetto

5 ottobre 2007

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

NOTE

(1) In merito, si rinvia ad ANTICO-FUSCONI, Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, in " Il fisco", n. 44/2003, fascicolo, n. 1, pag. 6873; ANTICO-FUSCONI, Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato, in " il fisco", n. 19/2004, pag. 2929; ANTICO-FUSCONI, Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni del contribuente ex art. 12 dello Statuto, in " Dialoghi di diritto tributario", n. 9/2005; TABET, Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica ?, in " Bollettino Tributario", n. 12/2006, pag. 1056; PERONACE, L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica, in " Bollettino Tributario", n. 12/2006, pag. 1057; AZZONI, Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, della L.n.212/200), in " Il fisco", n. 1/2007, pag. 59

(2) Afferma ancora l'Ufficio che la ratio dell'autorevole giurisprudenza richiamata è ispirata all'applicazione del principio della conservazione degli atti giuridici e va, nel caso di specie, inquadrata nell'ottica di un equilibrato rapporto tra contribuente ed Erario, non consentendo, di contro, irragionevoli situazioni di ipertutela.

(3) Cfr. Corte UE 15 maggio 1986, C-222/84, Johnston. Per approfondimenti della tematica si rinvia ad ATTARDI, Avviso di accertamento contrario al diritto comunitatio. Invalidità e rimedi, in " Bollettino Tributario", n. 11/2007, pag. 938

(4) LUPI, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, III edizione, pag. 94

(5) Cfr. ANTICO-CARRIROLO-FUSCONI-TUCCI-ZAPPI, L'accertamento fiscale, Il Sole-24ore, Milano, II edizione, 2008

(6) BRIGHENTI, La motivazione dell'avviso di accertamento intempestivo, in "Bollettino Tributario", n. 15-16/2007, pag. 1323

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D