

---

## E' illegittimo il cd. accertamento anticipato

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 4 Marzo 2008**

### **Intervento del giudice di merito tributario**

La sentenza n. 259 del 2 novembre 2007 della Commissione tributaria Provinciale di Latina sez. 8 merita di essere segnalata all'attenzione dell'operatore tributario in quanto, con articolate argomentazioni, ha statuito la illegittimità del cd. accertamento anticipato per violazione dell'articolo 12, comma 7, della legge n. 212/2000, che prevede dei termini a tutela e garanzia del contribuente.

In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia si è così sviluppato: In ordine alla prima eccezione della parte ricorrente, relativa alla nullità dell'accertamento per violazione falsa applicazione dell' art 12 comma 7 della legge 212/2000 la Commissione osserva che tale disposizione, nel rispetto del principio di cooperazione tra fisco e contribuente, sancisce il diritto del contribuente sottoposto a verifica fiscale di formulare, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, entro sessanta giorni, le proprie osservazioni e richieste che sono valutate dall' ufficio impositore: e, nei contempo. sancisce il divieto per l'Ufficio impositore, durante tale periodo di giorni sessanta, di emettere l'atto di accertamento, salvo che si versi in casi di particolare e motivata urgenza.

La norma, evidentemente, si pone a tutela dei diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale, e, nello stesso tempo, obbliga l'Ufficio impositore ad un riesame critico del processo verbale di constatazione alla luce delle eventuali osservazioni, integrazioni ed eccezioni fornite dal contribuente, Nel caso di specie, dunque, non può non rilevarsi l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio, che ha proceduto ad emettere e notificare al contribuente, in data 19 dicembre 2006, l'atto di accertamento dopo appena un mese dalla chiusura delle operazioni di ispezione e controllo, senza consentire allo stesso contribuente la possibilità di esercitare il proprio diritto al contraddittorio, garantito dall'art. 12, comma 7 della legge 212/2000. Non appare accettabile né comprensibile la giustificazione, fornita con la nota di costituzione in giudizio, secondo cui "un caso di particolare e motivata urgenza è ravvisabile, a parere delle scrivente ufficio, proprio nell'imminente scadenza del termine decadenziale, che in caso di

mancato rispetto avrebbe determinato l'impossibilità di avanzare la pretesa erariale con evidenti danni paventabili davanti agli organi di controllo preposti", considerato che, riferendosi le contestazioni mosse dai verificatori al periodo d'imposta 2001, l'Ufficio aveva sufficienti margini di tempo a disposizione per l'azione accertatrice.

La Commissione ritiene quindi che l'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertatrice non possa giustificare la violazione della citata disposizione, essendo evidente che la Guardia di Finanza ben conoscendo i termini decadenziali per l'esercizio dei poteri di accertamento stabiliti dalla legge, nel caso di specie,

“avrebbe dovuto e potuto concludere la propria attività ispettiva in tempi utili al fine di rispettare le scadenze, in base anche alle raccomandazioni dello stesso Comando Generale della G. di F. che, con propria Circolare n. 250400 del 17.08.2000 esprime l'opportunità che le visite ispettive per i periodi d'imposta in decadenza si concludano con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali.

L'imminente, decadenza non può essere assunta come motivo di urgenza, poiché la tempistica e le modalità per mezzo delle quali si sviluppano le ispezioni sono circoscritte nella sfera di discrezionalità e responsabilità dei soggetti ad essa deputati e non possono precludere il diritto alla difesa del contribuente, in caso contrario si verificherebbe un riconoscimento del diritto alla G. di F. che avrebbe come conseguenza una disparità di trattamento tra le parti, non giustificato su un piano normativo.

Non v'è dubbio che il divieto di frettolose notifiche imposto dalla suddetta disposizione impone agli uffici ed agli organi di polizia tributaria una nuova organizzazione del lavoro nelle attività di verifica, di verifica, di istruttoria e di notifica degli accertamenti e che, comunque, appare assolutamente iniquo far ricadere sul contribuente le conseguenze negative di carenze organizzative, inerzie e ritardi dell'amministrazione finanziaria

La Commissione ritiene, poi, che debba essere disattesa l'affermazione dell'Ufficio, secondo cui nella citata disposizione manca una esplicita previsione della sanzione di nullità dell'avviso di accertamento emesso prima del decorso dei sessanta giorni concessi al contribuente, tenuto conto che tale inosservanza configura, comunque, un vero e proprio vizio di legittimità che non può non tradursi nella inidoneità dell'avviso di accertamento a produrre gli effetti giuridici cui lo stesso è finalizzato.

Per quanto sopra la Commissione ritiene fondata l'eccezione relativa alla illegittimità e nullità dell'atto di accertamento impugnato, per violazione dell'articolo 12, comma 7 della legge n. 21272000, in quanto

emesso nonostante il mancato rispetto dei termini concessi a tutela e garanzia del contribuente.

#### Riflessioni

La vexata quaestio della nullità o illegittimità dell'avviso d'accertamento, emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, è, quindi, puntualizzata, con articolate argomentazioni, dalla citata sentenza del giudice tributario di merito. Il predetto giudice di merito si inserisce in quel filone giurisprudenziale che, in antitesi alle argomentazioni avallate dal fisco, così precisa:

a) Non senza pregio è il rilievo dell'illegittimità dell'atto impositivo notificato al contribuente in violazione dell'articolo 12, comma 7, della legge n. 212/2000, prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, senza una valida giustificazione contenuta nell'atto impugnato; il fatto di trovarsi a ridosso della decadenza dell'accertamento non legittima la violazione della norma, che vuole che dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla pt e quello d'emissione dell'avviso d'accertamento deve esserci un intervallo non inferiore a 60 giorni;

b) trattasi di una norma che ha il pregio di evitare, nei casi di specie, la corsa degli uffici accertatori alle notifiche negli ultimi giorni di dicembre dell'anno in scadenza dei termini; il divieto di frettolose notifiche, imposto dal comma 7 dell'articolo 12 della legge n. 212/2000 impone, agli uffici erariali ed alla PT una nuova tempistica e quindi una nuova organizzazione del lavoro nelle attività di verifica, di verbalizzazione, d'istruttoria e soprattutto di notifica degli accertamenti;

c) è necessaria un'adequata ed espressa motivazione che dia esplicità contezza della particolare situazione d'urgenza, che la giustifica anche nell'imminenza della scadenza dei termini d'accertamento;

d) il principio della buona fede può essere utilizzato come canone interpretativo con il quale deve confrontarsi e coordinarsi la norma tributaria in parola, d'incerta interpretazione essendo stata formulata

in modo alquanto generico; esso assume un inequivocabile valore interpretativo poiché deve aiutare l'interprete a ricavare dalla norma tributaria in parola il senso che la renda compatibile con i principi costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della P.A.

Va preferito il criterio d'interpretazione logico-sistematico su quello meramente letterale della disposizione in esame, che non prevede espressamente alcuna sanzione di nullità. La buona fede nella materia tributaria non è una formula in bianco ossia un principio non sufficientemente determinato ma è una regola che prescrive comportamenti diversi, positivi ed omissivi, in relazione alle concrete circostanze relative al rapporto d'imposta e che impone, pertanto, sotto il profilo sanzionatorio o patologico a pena di nullità dell'atto impositivo, il divieto di emanare l'avviso d'accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, salvo casi di particolare e motivata urgenza, riportati espressamente nell'atto impositivo;

e) è innegabile che l'avviso d'accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla notifica dell'avviso d'accertamento non è conciliabile, sotto il profilo logico, con l'assunto secondo cui il potere d'accertamento fa capo solo ed esclusivamente all'ufficio al quale spetta la tassazione del reddito solo eventualmente proposta in sede di verifica

E' sconfessata dal citato giudice tributario, la linea difensiva del fisco secondo cui:

a) nella norma di riferimento (ossia nell'articolo 12, comma 7, della legge n. 212/2000) manca un'espressa comminatoria di nullità (ubi lex voluit dixit) in relazione all'avviso d'accertamento, emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione; la sanzione di nullità è, viceversa, riferita dalla legge n. 212/2000 alle iscrizioni a ruolo eseguite senza aver richiesto al contribuente i chiarimenti necessari o i documenti mancanti.

b) Trattasi di norma che pone in essere un mero invito interno, di tipo organizzativo, al fisco non sanzionato, in alcun modo, con la nullità dell'avviso d'accertamento

c) a nulla rileva che, nella prassi operativa, l'avviso d'accertamento non specifichi espressamente le ragioni di particolare urgenza, per le quali non è stato rispettato il termine di 60 giorni in questione, poichè il termine per gli accertamenti è stabilito dalla legge ed, inoltre, poichè in materia tributaria vige il cd. principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria ovvero l'impossibilità per l'ufficio di rinunciare al potere impositivo, prima della scadenza del termine legale di decadenza.

d) L'urgenza è in re ipsa, prima della scadenza del termine previsto di 60 giorni, nelle situazioni in cui sussista, in concreto, la spada di damocle del termine di decadenza del potere impositivo; l'urgenza, in sostanza, può desumersi, implicitamente, dal fatto che sussista il pericolo della decadenza dal potere impositivo

e) La norma in questione impone un'adeguata e specifica motivazione, che giustifichi l'emanazione dell'atto d'accertamento prima del termine previsto (60 giorni), solo in altre ipotesi diverse dalla sussistenza del pericolo della scadenza del potere impositivo.

f) Il diritto di difesa del contribuente, al contraddittorio con l'ufficio, è assicurato dalla domanda d'accertamento con adesione, che è uno strumento per contestare la pretesa nel quantum; inoltre, sussiste la possibilità per il contribuente di segnalare al Garante del contribuente "l'anomalia" dell'accertamento emanato prima del termine in questione.

Carmela Lucariello

4 Marzo 2008

IL PRESENTE INTERVENTO E' ESPRESSIONE DI OPINIONI PERSONALI DELL'AUTORE