

Non è condivisibile l'orientamento giurisprudenziale sull'accertamento anticipato

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 5 Maggio 2008

Con [sentenza](#) n. 9 del 26 marzo 2008, la XI

Sez. della Comm. Trib. Reg. del Friuli Venezia Giulia, ha affermato che “*l'atto emesso in violazione del comma 7 dell'art. 12 della legge 212/2000 non solo è nullo ma è anche giuridicamente inesistente*”, poiché, l'art. 21-septies della legge n. 15/2005, di riforma del procedimento amministrativo, sancisce la nullità/inesistenza del provvedimento amministrativo che manchi degli elementi essenziali necessari ex lege per la sua giuridica esistenza, tra i quali, a parere del Collegio rientra “*la completezza della fattispecie*”.

I giudici, inoltre, invocano un diritto al contraddittorio, che nel caso di specie sarebbe negato, che “*va in una qualche forma risarcito o reintegrato*” e il contraddittorio post verifica “*assume valenza di procedibilità per la successiva emanazione dell’atto impositivo finale che va ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente*”.

La norma violata “*impone agli uffici accertatori un temporaneo, ma tassativo, divieto di procedere al fine di garantire al contribuente il diritto di partecipare all’accertamento tributario, attraverso l’instaurazione del contraddittorio post verifica, disponendo, per il rispetto del divieto, una temporanea sospensione del potere impositivo*”. Di conseguenza, “*l’invalidità dell’atto di accertamento per carenza di potere*”.

La [sentenza](#), in pratica, cassa l’accertamento anticipato, posto in violazione dell’art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, basandosi su due elementi:

-

diritto del contribuente al contraddittorio,

-

modifiche alla

legge sul procedimento amministrativo.

Ritorniamo ancora una volta sull'argomento (1), per contrastare tale orientamento giurisprudenziale che non ci sembra coerente con il dettato normativo.

Assenza di un diritto al contraddittorio

Il dialogo Fisco – Contribuente nel procedimento dell'accertamento tributario consente di poter valutare con maggiore ponderatezza tutti gli elementi sui quali si fonda l'obbligazione tributaria, nell'ottica di quella nuova tendenza verso una maggiore partecipazione del contribuente nel procedimento amministrativo di accertamento tributario, e che vede il contraddittorio come strumento di *personalizzazione* del rapporto tributario.

Come affermato dalla migliore dottrina (2), *“la regola del contraddittorio va inserita nel quadro del principio costituzionale del diritto alla difesa, il quale mira a garantire non solo l’uguaglianza delle parti, ma soprattutto di poter esporre e far valere le proprie ragioni e di conoscere le ragioni dell’altra parte, in modo da potervi controbattere ed influire così sull’esito della controversia. Se l’obbligo del contraddittorio nel processo tributario, derivante in prima ratio dall’art. 24 della Costituzione, è ormai unanimemente riconosciuto, opinioni contrastanti si osservano, invece, sull’esistenza del contraddittorio in sede amministrativa”*.

Proprio in assenza di una norma generale che sancisca il diritto del soggetto passivo a partecipare al procedimento di accertamento, il contraddittorio va visto solo come facoltà dell’Amministrazione e non come obbligo.

Che questo sia l'indirizzo si legge sia nelle numerosissime sentenze della Cassazione emanate sia nelle istruzioni dettate dall'Agenzia delle Entrate per le indagini bancarie: la circolare n. 32/2006, precisa, innanzitutto, che sulla base dell'attuale dettato normativo, il cosiddetto contraddittorio tra le due parti, è propedeutico, opportuno, anche se

non obbligatorio (vedi,

Cassazione,

Sez.

V,

nn. 11094/1999,

n. 7329/2003; 7627/2003).

Pertanto, non si vede come dal mancato contraddittorio nei 60 giorni possa derivarne la nullità dell'atto.

Se, quindi, è indiscutibile cercare di instaurare una costruttiva dialettica tra contribuente e ufficio impositore nell'interesse della legittimità e proficuità del controllo, ricordiamo però a tutti noi che la Corte di Cassazione, con [sentenza](#) n. 9946 del 28 luglio 2000, ha evidenziato che “...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”.

Le nuove norme sul procedimento amministrativo

La [sentenza](#) del Friuli Venezia Giulia chiama in causa le modifiche apportate alla legge sul procedimento amministrativo per farne derivare l'inesistenza dell'atto.

Tuttavia sul punto va segnalata, in quanto di segno opposto, la [sentenza](#) della Commissione tributaria regionale della Lombardia – Sez. n. 12, [sentenza](#) n. 61/12/07 del 9 luglio 2007 (dep. il 27 luglio 2007) -, dove i giudici meneghini, dopo aver rilevato che l'art. 21-septies e octies della legge n. 241790 “*non costituiscono deroga ai precepti statutari 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*”, affermano 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 quello 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”*.

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. 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

(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 più aderente al dettato normativo rispetto a quella del Friuli.

Ulteriori considerazioni.

Nell'ipotesi di accertamento anticipato *tout court* è indubbio che la nullità di un atto amministrativo deve essere sempre espressa, e di conseguenza nel caso in esame ci troviamo davanti ad un semplice invito di tipo organizzativo interno all'amministrazione, non sanzionato (5).

A nostro avviso, la sostenibilità della tesi

(6) secondo cui il comma 7, dell'art. 12, dello Statuto va visto "*anche quale completamento della motivazione dell'avviso di accertamento che ne potrebbe seguire, poiché gli uffici non potranno ignorare le osservazioni di parte (7)*" (che pertanto deve essere coordinato con l'art.7 dello Statuto) e che "*la carenza di motivazione conduce alla nullità dell'atto*", non può portare a ritenere che il mancato rispetto dei 60 giorni conduca – *sic et simpliciter* - alla nullità dell'atto (8).

La norma in esame non contiene nessuna espressa sanzione nei confronti dell'ufficio che non si attiene

a queste disposizioni.

D'altronde, l'eventuale esplicita comminatoria di nullità, disposta dallo Statuto del contribuente, avrebbe dovuto comportare una consequenziale modifica dell'art. 42 del D.P.R. 600/1973 e dell'art. 56 del D.P.R. 633/1972 (9).

Al favore con il quale

parte della dottrina ha accolto le recenti pronunce di illegittimità dell'accertamento anticipato (10), si contrappongono voci discordanti, osservando che *“non è tollerabile, nell'ottica di una serena e corretta composizione del conflitto tra contribuente e Fisco, dichiarare la nullità di un avviso di accertamento solo ed esclusivamente per il fatto di essere stato emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, pur in presenza del pericolo concreto di decadenza del potere impositivo ed in assenza delle predette osservazioni e richieste da parte del contribuente (11)”*.

Nell'ipotesi salvaguardata dallo stesso legislatore – particolare e motivata urgenza - il richiamo riguarda, soprattutto, gli esiti dell'attività di verifica che giungono nella disponibilità degli uffici dopo il 31 ottobre e che contengono violazioni riferite all'annualità in decadenza al 31 dicembre successivo.

In questo caso, l'urgenza dell'Ufficio impositore è talmente evidente da non necessitare di alcuna esplicita menzione nell'atto di accertamento, tenuto conto che il termine per gli accertamenti è stabilito a norma di legge ed è ben noto ad entrambe le parti: se, quindi, l'Ufficio applicasse pedissequamente la norma contenuta nel comma 7, dell'art. 12, rinunciarebbe ad avvalersi del proprio potere impositivo, stante l'impossibilità di notificare accertamenti dopo il decorso il termine decadenziale.

Per cui, in *primis*, deve ritenersi che i “*casi di particolare e motivata urgenza*” cui si riferisce il legislatore, esulano dal contesto delle decadenze – la cui urgenza è *in re ipsa* -, riguardando altre ipotesi per le quali la norma impone una adeguata e specifica motivazione, che giustifichi l’emanazione dell’atto di accertamento prima del termine previsto.

A nostro avviso, costituiscono “*casi di particolare e motivata urgenza*”, per esempio, le fattispecie in cui sia necessario adottare le misure cautelari, gli accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari, le fattispecie per le quali

sussistono pericoli di perdita del credito erariale

o altre ipotesi di potenziale pericolosità fiscale.

Sintesi finale

Se diamo per acclarato che la decadenza costituisce caso di particolare e motivata urgenza, in tutti gli altri casi di mancato rispetto dei 60 gg. l'ufficio – nell'ipotesi di annullamento dell'atto in primo grado - potrà sempre emettere un nuovo atto, sostitutivo del primo ma dello stesso contenuto, trascorsi i 60 gg. (12).

Gianfranco Antico

5 maggio 2008

NOTE

(1)

In merito, si rinvia ad ANTICO, *L'accertamento anticipato: ulteriori considerazioni*, in " *il fisco*", n. 40/2007, pag. 5834; 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; ANTICO, *Accertamento anticipato: ha ragione il fisco*, in " *ilcommercialistatelematico.it*", gennaio, 2007.

(2)

FUSCONI, *Il contraddittorio nell'adesione e nel concordato preventivo*, in " *il fisco*", n.42/2003, pag.6550, fasc. n.1

(3)

Cfr. BUETTO, *Non è nullo l'accertamento anticipato*, in www.ilcommercialistatelematico.it, ottobre, 2007.

(4)

LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, pag. 94

(5)

In tal senso cfr. anche CESAREO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Brevi considerazioni sul contenuto dell'art. 12, co. 7, dello Statuto del contribuente*, in "Finanza&Fisco", n. 14/2008, pag. 1046

(6)

BUSCEMA, "Statuto del contribuente. La tutela effettiva dell'art. 12", in "il fisco", n. 10/2002, fasc. n. 1, pag. 1467

(7)

Cfr. l'interessante e condivisibile [sentenza](#) n. 375/21/06, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, sezione 21, depositata il 22 dicembre 2006, secondo cui "deve essere disattesa l'altra eccezione preliminare della ricorrente: il difetto di motivazione sul mancato accoglimento delle considerazioni da essa esposte nella memoria istruttoria presentata all'Ufficio dopo la redazione del PVC. Non risulta esistere una norma specifica che preveda l'obbligo di tale motivazione, e comunque dall'accertamento si deve ricavare un implicito orientamento dell'Ufficio a ritenere insufficienti dette considerazioni per scongiurare la pretesa tributaria". Tale [sentenza](#) conferma il nostro pensiero: l'art. 12, comma 7, della legge n.212/2000 non

prevede esplicitamente la sanzione di nullità né prevede - a pena di nullità - che la "valutazione" delle osservazioni debba essere oggetto della motivazione dell'atto impositivo. Né questa sanzione indiretta può essere desunta, perché già a monte non è prevista nessuna ipotesi di nullità.

(8)

Cfr. CAPOLUPO, in “ *Manuale dell'accertamento delle imposte* “, seconda edizione, pag. 1991, secondo cui “ *l’emanazione dell’indicato avviso prima dei 60 giorni, in linea di principio, è causa di annullabilità dell’atto*”.

(9)

Cosa che, attraverso il decreto legislativo n. 32 del 26 gennaio 2001, che ha dettato una pluralità di disposizioni con le quali, fra l’altro, sono state apportate modifiche alle norme citate, non è avvenuta.

(10)

Si sostiene che la norma contenuta nel comma 7, dell’art.12, abbia carattere procedimentale e, in quanto tale, “*assurge a momento costitutivo, essenziale ed ineludibile del nuovo procedimento di accertamento*” e che si tratta “*di una fase costitutiva imprescindibile che traduce fedelmente il nuovo animus dello Statuto dei diritti, improntato com’è – alla sua radice – ad un generale presupposto di parità fra Amministrazione e contribuente*”. Cfr. NANULA, *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in “ *il fisco*”, n. 10/2004, fascicolo n. 1, pag. 1402

(11)

LUCARIELLO, *Sulla nullità dell’avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. ex art.12, comma 7, della legge n. 212/2000*, in “ *Finanza&Fisco*”, n. 5/2004, pag. 344

(12)

Cfr. BRIGHENTI, *La motivazione dell’avviso di accertamento intempestivo*, in “ *Bollettino Tributario*”, n. 15-16/2007, pag. 1323