La Cassazione da ragione al Fisco sull'accertamento anticipato

di Commercialista Telematico

Pubblicato il 14 Marzo 2009

la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 gg. non ne determina la nullità, stante la natura vincolata dell'atto rispetto al pvc sul quale si fonda, perchè resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa e giudiziaria

Con ordinanza n. 19875 del 18 luglio 2008 (ud. del 9 giugno 2008) la Corte di Cassazione dà ragione al Fisco nei casi di mancato rispetto del termine di 60 gg. per la notifica dell'avviso di accertamento *(1)*.

Per la Cassazione, "*la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del*

termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del

2000,

art. 12,

comma

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

fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perchè resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via

amministrativa

(autotutela)

e

giudiziaria

(ricorso

alla Commissione tributaria)".

Le nostre riflessioni

Finalmente sulla questione – tanto delicata – la Cassazione ha modo di esprimere il proprio pensiero e dà ragione al Fisco, ponendo fine – riteniamo – a tutta una serie di sentenze che lasciavano perplessi.

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

Come abbiamo avuto modo di dire, nel caso di accertamento anticipato *tout court*, da un punto di vista generale, 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 *(2)*.

La norma infatti 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 *(3)*.

La scelta di non prevedere la nullità dell'atto emesso in deroga al termine fissato potrebbe lasciare intendere effettivamente una volontà di introdurre e far rispettare la *par condicio* fra le parti, prevedendo e incentivando l'instaurazione del contraddittorio, ma senza anticipare il decorso dei termini di accertamento, spostandoli dal 31 dicembre al 31 ottobre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, come invece si verificherebbe aderendo alle tesi giurisprudenziali,

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

modificando così, implicitamente, i termini di decadenza dell'attività di accertamento.

Se è pur vero che i lavori parlamentari preparatori non hanno valore di legge, è innegabile che possono aiutare l'interprete a districarsi nelle maglie legislative.

Come dobbiamo allora valutare la mancata approvazione dell'emendamento che intendeva inserire le parole "*a pena di nullità*" dopo la parola "*emanato*"?

Occorre, ancora, ricordare che l'art. 156, comma 3, del C.p.c. nega la nullità agli atti, se lo stesso ha raggiunto il proprio scopo e tale norma, pur se dettata per gli atti processuali costituisce, per giurisprudenza consolidata della Cassazione, un principio di portata generale applicabile per analogia a tutti gli atti amministrativi, compresi quelli tributari.

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

Sicuramente nessuno ha inteso svuotare il dettato normativo; è pur vero però che il legislatore non ha abbinato al precetto alcuna sanzione specifica per la sua inosservanza.

Accertamento anticipato, per particolare e motivata urgenza.

In questo caso, la norma, nel prevedere che l'attività di accertamento resti paralizzata per 60 giorni, non trascura di salvaguardare eventuali *casi di particolare e motivata urgenza*, così mostrando di non dimenticare la necessità per l'Amministrazione di "*dover*" emettere atti di imposizione nel periodo di moratoria: 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.

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

Qui, 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, rinuncerebbe 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.

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

Resta, infine, da esaminare la necessità o meno di evidenziare, nella motivazione dell'avviso di accertamento anticipato ed a pena di nullità dell'atto, l'effettiva sussistenza dei "*casi di particolare e motivata urgenza*", in modo da espressamente rientrare nella fattispecie derogatoria e legittimare l'attività di accertamento.

Sul punto, abbiamo già osservato che tale integrazione, nel caso di accertamenti relativi ad annualità in decadenza, non sembra essere necessaria, tenuto conto che il termine per l'emissione degli avvisi è stabilito a norma di legge. L'urgenza, pertanto, è

talmente evidente da non necessitare di alcuna esplicita menzione

(4) che, se pure presente, assurgerebbe a requisito del tutto formale per la "*regolarità*" dell'atto.

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

Ma, a nostro avviso, la particolare e motivata urgenza può anche desumersi implicitamente, sulla base della constatazione che il rilievo ha trovato spazio nell'avviso di accertamento e pertanto è stato esaminato, condiviso e fatto proprio dall'ufficio *(5)*.

Da ultimo, non possiamo non rilevare che, 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. *(6)*.

Ma oggi la Corte di Cassazione spazza via anche questa preoccupazione.

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

Su questo tema ci siamo battuti molto nel corso di questi anni, e ci fa piacere constatare che oggi la Corte di Cassazione dia ragione alla nostra tesi.

Gianfranco Antico

14 Marzo 2009

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 www.ilcommercialistatelematico.it, gennaio, 2007; CORONAS, Statuto del contribuente. Verifiche fiscali – Effetti del mancato rispetto del termine di cui all'art.12, comma 7, della legge 212/2000, in "La settimana fiscale", n.17/2004, pag.38; TABET, Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica ?, in "Bollettino Tributario", n. 12/2006, pag. 1056 e 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,

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

della L.n.212/200), in “il fisco”, n. 1/2007, pag. 59; THIONE, Considerazioni generali in ordine alla legittimità del c d. accertamento anticipato, in “il fisco”, n. 2/2008, pag. 247; ANTICO, Accertamento anticipato urgente, in “La Settimana fiscale”, n. 42/2008, pag. 31.

(2)

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

(3)

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.

(4)

Con un’interpretazione che appare alquanto forzata, nel commento a sentenza di

PALMERI in “*Guida normativa -*

Il sole 24 ore”, n. 167 del 19/9/2002,

si è sottolineato che “…*l’ufficio, notificando l’avviso di accertamento senza attendere il decorso del termine dilatorio e in più omettendo di fornire la benché minima motivazione dell’urgenza, ha con il suo comportamento deviato dal modello di riferimento sancito dalla disposizione*”.

(5)

Giustificazioni che comunque possono essere fornite anche in sede di costituzione in giudizio.

(6)

Cfr. 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