
Accertamento anticipato: la decadenza si motiva?

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 12 Novembre 2009

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.

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”.

Sul punto, da ultimo, con ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 (ud. del 16 luglio 2009) la Corte Costituzionale ha ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, sollevata, in riferimento agli artt.24 e 111 della Costituzione.

La Corte prende atto che il giudice rimettente ha censurato la disposizione nella parte in cui

«non prevede la nullità dell'atto di accertamento», qualora il medesimo venga «notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni che deve trascorrere dalla data di consegna del processo verbale di contestazione e la notifica dell'atto di accertamento».

Tale questione di legittimità costituzionale è manifestamente inammissibile, perché il giudice a quo, invece di sollevarla,

“avrebbe dovuto preliminarmente esperire un tentativo di interpretare diversamente la disposizione censurata ed il complessivo quadro normativo in cui essa si inserisce, così da consentire di superare il prospettato dubbio di costituzionalità. In particolare, la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza».

A sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l’art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-septies della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), e alla luce di tali disposizioni,

“la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell’urgenza, l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell’amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)”.

Sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l’inosservanza dell’obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell’avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell’atto, in via generale, dall’art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 (che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione e, con speciale riferimento all’accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i quali stabiliscono che l’avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

Il giudice a quo si è invece limitato ad asserire che

“la disposizione censurata non è assistita da alcuna sanzione di invalidità, facendo derivare da tale mera asserzione la prospettata illegittimità costituzionale”.

La Corte, inoltre, rileva l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., quali evocati parametri di costituzionalità. “Infatti, la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali (ex plurimis, sentenza n. 20 del 2009; ordinanze n. 211 e n. 13 del 2008, n. 180 del 2007; nonché, con particolare riferimento all'art. 24 Cost., ordinanze n. 940 e n. 21 del 1988, n. 324 del 1987)”.

Accertamento anticipato e PVC - Le nostre riflessioni

Dalla lettura della sentenza della Corte Costituzionale sembrerebbe emergere comunque, anche nell'ipotesi di avviso di accertamento, fondato su pvc, relativo ad una annualità in decadenza, la necessità per l'ufficio di motivare l'avviso di accertamento.

Infatti, la Corte richiama la Commissione tributaria, la quale avrebbe dovuto verificare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza».



E sul punto cita la legge n. 241 del 1990, che prevede l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento e, in mancanza, l'invalidità dell'atto, in via generale (art. 21-septies della citata legge n.

241 del 1990).

Se è vero ciò, è vero anche che l'art. 21-octies della citata legge n. 241/90 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.

In pratica, l'accertamento è salvo se le 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 (1).

Nei casi di decadenza, a nostro avviso, l'urgenza dell'Ufficio impositore è talmente evidente che potrebbe pure 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, in violazione dell'art. 53 della Costituzione.

L'urgenza, pertanto, è talmente evidente da non necessitare di alcuna esplicita menzione (2) che, se pure presente, assurgerebbe a requisito del tutto formale per la "regolarità" dell'atto.

Per cui, i "casi di particolare e motivata urgenza" cui si riferisce il legislatore, non dovrebbero investire le annualità in decadenza – la cui urgenza è in re ipsa - , riguardando invece altre ipotesi per le quali si è cura è dell'ufficio indicare 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.

Ma, in ogni caso, 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 (3).

Francesco Buetto

12 Novembre 2009

NOTE

(1) Cfr. BUETTO, Non è nullo l'accertamento anticipato, in [www.ilhttps://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), ottobre, 2007

(2) 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".

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