
Accertamento anticipato: nuovo stop dalla Cassazione

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 13 Ottobre 2011

una nuova sentenza della Suprema Corte che accetta le norme stabilite dallo "Statuto del Contribuente": è illegittimo l'avviso di accertamento notificato (cd. "anticipato") prima che siano trascorsi 60 giorni dalla notifica del PVC

Con sentenza n. 18906 del 16 settembre 2011 (ud. del 7 aprile 2011) la Corte di Cassazione ha confermato l'illegittimità dell'accertamento notificato prima che siano trascorsi 60 giorni dalla consegna del PVC.

Il processo

A seguito di un accesso presso una società, finalizzato all'acquisizione di documentazione fiscale relativa ai costi portati in diminuzione del reddito d'impresa e concluso con la redazione del processo verbale di conclusione di accesso, l'Agenzia delle Entrate, ufficio di Firenze, individuava incongruenze fiscali relative alla corretta imputazione di costi e provvedeva, pertanto, a rideterminare il reddito d'impresa e ad emettere e notificare il relativo avviso d'accertamento.

Avverso tale atto la società proponeva ricorso alla CTP di Firenze lamentando, in primo luogo, la nullità dell'avviso in quanto emesso prima del decorso del termine di 60 giorni decorrenti dalla chiusura delle operazioni di controllo attraverso il rilascio della copia del relativo processo verbale, termine statuito dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

L'Ufficio controdeduceva sostenendo l'inapplicabilità dell'art. 12 Statuto del Contribuente, poichè l'attività espletata durante l'accesso *"non era da considerarsi attività di verifica, bensì di mera raccolta di informazioni al pari degli altri strumenti similari come i questionari, l'invito a produrre documenti, l'invito a presentarsi e simili, mentre la disposizione di legge citata fa esclusivo riferimento al processo verbale di chiusura delle operazioni di verificà"*. Inoltre, circa la natura di tale termine, l'Ufficio rilevava che, anche in caso di mancato rispetto l'avviso avrebbe conservato lo stesso la sua validità, stante l'assenza nel dettato di legge di un'espressa previsione della sanzione di nullità dell'atto impositivo.

La CTP di Firenze accoglieva l'eccezione preliminare in merito al mancato rispetto della L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7 dichiarando conseguentemente la nullità dell'avviso con assorbimento degli altri profili, rappresentando il citato art. 12 principio generale dell'ordinamento tributario.

La CTR respingeva l'appello dell'ufficio e contro tale pronunzia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, deduce proprio la violazione dell'art. 12, c. 7, della L.n.212/2000, in quanto *"la nullità non è nè espressamente nè implicitamente stabilita e perchè comunque non si trattava di un vero e proprio verbale di accertamento ex art. 12 ma*

di un processo verbale di accesso”.

Motivi della decisione

Preliminarmente, la Corte di Cassazione osserva, in ordine agli effetti perentori o meno del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, che tale norma come le altre di tale legge non rappresenta un principio generale dell’ordinamento tributario, (“*dato che la norma è chiaramente una norma di dettaglio, priva delle caratteristiche estrinseche proprie delle norme che esprimono principi generali*”).

Sempre preliminarmente la stessa Corte Suprema rileva che la tesi sostenuta dall’amministrazione finanziaria appare coerente con la disciplina stabilita dall’art. 156 c.p.c., applicabile anche al procedimento amministrativo essendo l’unica disciplina generale che regoli i termini ed i loro effetti. Ed è altresì coerente con un principio generale del diritto amministrativo, quale espresso tra le altre pronunzie da Consiglio di Stato Sez. 6, n. 6405 del 20/10/2003: “*Costituisce principio generale quello secondo il quale i termini del procedimento amministrativo devono essere considerati ordinatori qualora non siano dichiarati espressamente perentori dalla legge o che la loro perentorietà non debba necessariamente discendere dalla logica del sistema*”.

Nel silenzio della norma di legge il carattere perentorio di un termine può quindi essere desunto dalla ratio della norma e così ha fatto la Corte di cassazione con la sentenza 6088 del 2011 secondo cui “*la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede testualmente che dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste; l’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*”. Tuttavia, per la Corte, il mancato rispetto del termine, “*sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l’illegittimità dell’accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio (come ritenuto dalla ricorrente) non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in “casi di particolare e motivata urgenza*”.

Rileva la sentenza in commento che “*tale pronunzia si pone in contrasto con quella recante il n. 19875 del 2008, secondo la quale la notifica dell’avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla disposizione censurata non ne determina la nullità, perchè:*

- a) tale atto ha natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda;*
- b) manca una specifica previsione di nullità;*
- c) resta garantito al contribuente il diritto di difesa in via giudiziaria e in via amministrativa attraverso l’autotutela (in senso conforme Cass. n. 22320/2010)”.*

La stessa Cassazione, nella pronuncia in esame, rileva che “*le più recenti di tali pronunzie appaiono coerenti con la sollecitazione proveniente dalla pronunzia della Corte costituzionale n. 244 del 2009, che - chiamata a giudicare della possibile illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 24 e 111 Cost., della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, 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 - ha dichiarato la questione “manifestamente inammissibile, perchè 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".

La stessa Suprema Corte prende atto che "in questa ricerca ermeneutica andrebbe anche considerato che per assicurare la effettiva vincolatività della norma che prescrive un termine può essere possibile anche il ricorso a strumenti diversi dalla nullità dell'atto compiuto dopo la scadenza del termine stesso ed anzi una interpretazione funzionale e razionale delle norme dovrebbe indirizzare a limitare drasticamente le ipotesi di nullità formali che incidono sui diritti sostanziali delle parti (compreso, tra di esse, il Fisco). Nella specie, inoltre, la previsione della nullità per il mancato rispetto del termine in questione costituirebbe una sanzione sproporzionata rispetto alla tutela dell'interesse del contribuente all'esercizio efficace della propria difesa e all'interesse al buon andamento della pubblica amministrazione (che, insieme, ispirano il principio di collaborazione e di partecipazione), perchè tale interesse deve essere bilanciato con quello alla riscossione dei tributi, che trova fondamento nell'art. 53 Cost. e che assume un rilievo particolarmente importante in un ordinamento quale il nostro, caratterizzato da fenomeni di evasione straordinariamente maggiori di quelli che affliggono altri paesi. Il procedimento tributario è già caratterizzato da un formalismo eccessivo che appare spesso poter anche rappresentare uno strumento di mascheramento per pratiche elusive o collusive".

L'Avvocatura – a difesa dell'ufficio – aveva evidenziato che il carattere non perentorio del termine in questione appare ricavabile anche dall'esame dei lavori preparatori, dato che l'originaria formulazione della norma nel disegno di legge (AC 4818-A-bis) conteneva l'esplicita espressione "a pena di nullità" e tale inciso è stato significativamente soppresso in sede di esame finale del testo normativo. Inoltre, il contribuente ha a disposizione un gran numero di strumenti per far valere le proprie ragioni (fin dall'inizio delle operazioni di verifica il contribuente può far valere le proprie osservazioni e le proprie ragioni giuridiche mediante dichiarazione a verbale; a seguito della notifica dell'avviso di accertamento al contribuente o anche su iniziativa d'Ufficio è data la possibilità di ricorrere all'istituto dell'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997; può presentare istanza di autotutela; in fase contenziosa l'ordinamento prevede l'istituto della conciliazione, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 48) .

In conclusione, però, la Corte, pur prendendo atto che la sanzione dell'illegittimità è certamente molto opinabile e che comunque non è nè arbitraria nè pretestuosa, che "appare suscettibile di dar luogo a risultati disfunzionali e fuori misura", tuttavia conclude affermando che "non dovrebbe essere troppo difficile, per l'amministrazione finanziaria, evitare tali risultati adeguandosi operativamente a questo più rigoroso regime. Non vi sono quindi buone ragioni per allontanarsi dal criterio interpretativo della conformità ai precedenti giurisprudenziali".

In ordine all'inapplicabilità della norma in quanto l'attività posta in essere dai verificatori non era riconducibile ad una vera e propria verifica ma al mero reperimento di documentazione fiscale, la Corte ritiene quest'ultimo profilo privo di autosufficienza e non può quindi essere esaminato, dato che il ricorso non specifica il contenuto delle operazioni svolte dalla Guardia di finanza. "Comunque deve anche essere osservato che la distinzione prospettata dall'Agenzia delle entrate non appare avere corrispondenza nella norma in esame".

Nota

Abbiamo voluto riportare ampi stralci della sentenza, perché la ricostruzione effettuata dalla stessa Corte Cassazione che rileva la sproporzionalità della sanzione dell'illegittimità rispetto al precetto violato, avrebbe dovuto portare a

conclusioni opposte a quelle manifestate nella sentenza.

L'intervento della Corte di Cassazione del 2008 – sentenza n.19875 – si era attestato su una interpretazione letterale del dettato normativo, valorizzando il principio per cui “*ubi lex voluit dixit*”, facendo rimarcare l'assenza di qualunque previsione di nullità degli atti emessi in violazione delle disposizioni contenute nel comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto (come ricorda la stessa Corte Cassazione, nella pronuncia che si annota, la Camera dei Deputati aveva cassato l'emendamento che prevedeva l'inserimento, nel testo dello Statuto, della previsione di nullità), e confermando il principio di carattere generale, peraltro ormai codificato, che il provvedimento amministrativo può considerarsi assolutamente nullo o inesistente solo nelle ipotesi in cui esso sia espressamente qualificato tale dalla legge, oppure manchi dei connotati essenziali dell'atto amministrativo, necessario *ex lege* a costituirlo, quali possono essere la radicale carenza di potere da parte dell'autorità procedente, ovvero il difetto della forma, della volontà, dell'oggetto o del destinatario.

E comunque dall'esame della sentenza non se ne può far derivare un principio generale valevole anche per le attività di controllo interne (la Cassazione questo non lo dice); al più per qualsiasi attività di controllo esterna.

13 ottobre 2011

Francesco Buetto