
L'imminente decorso dei termini di decadenza non costituisce particolare e motivata urgenza

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 5 Marzo 2012

analizziamo una recente sentenza della C.T.R. di Torino che decide in modo favorevole al contribuente in merito alle problematiche dell'accertamento anticipato: il fatto che sia in scadenza la potestà accertativa del Fisco non è motivo tale da giustificare l'anticipo dell'accertamento

Con sentenza n. 13 del 25 gennaio 2012 la CTR di Torino - Sez. XXVII – ha ritenuto che l'imminente decorso dei termini per l'accertamento non costituisce ipotesi di particolare e motivata urgenza, tale da salvare l'accertamento anticipato.

Il fatto

In seguito a controllo fiscale svolto nei confronti di una società di capitali l'Agenzia Entrate emetteva un avviso di accertamento riferito al periodo di imposta 2003.

Contro l'avviso di accertamento ricorreva la società alla CTP di Alessandria *"lamentando che l'Agenzia Entrate avesse emesso l'avviso di accertamento molto prima che scadessero 60 giorni dalla consegna del Processo Verbale di Constatazione in violazione del 7° comma dell'art. 12 dello statuto del contribuente"*.

L'Agenzia Entrate si costituiva e controdeduceva che trattandosi di annualità il cui termine di decadenza scadeva il 31.12.2008, il rispetto dei 60 giorni passava in secondo piano di fronte all'imminenza della scadenza dei termini dell'accertamento.

La CTP accoglieva il ricorso *"in quanto la verifica era stata inviata a ridosso del termine di decadenza del potere di accertamento tra l'altro in violazione delle istruzioni fornite dalla Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17.8.2000, dove si leggeva: 'è opportuno concludere l'ispezione relativa ai periodi di imposta in decadenza con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali'"*.

Tale sentenza veniva appellata dall'Ufficio. *“Affermava che non vi erano sanzioni di nullità per gli accertamenti notificati prima del decorso dei termini di sessanta giorni. In tutti i casi ci si trovava in presenza di quel caso di comprovata e motivata urgenza che giustificava il mancato rispetto dei sessanta giorni. La verifica si era conclusa il 31 ottobre 2008. I sessanta giorni si concludevano il 31 dicembre 2008, lo stesso giorno in cui veniva a scadere il termine di decadenza per l'accertamento”.*

I motivi della sentenza

I giudici piemontesi – partendo dal dettato normativo (art. 12 c. 7 della L. n. 212/2000) – secondo cui l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza dei 60 giorni dalla consegna del PVC, salvo casi di particolare e motivata urgenza, verificano gli effetti del mancato rispetto da parte dell'Ufficio del termine suddetto e quali siano i casi di *"particolare e motivata urgenza"* che legittimano l'emissione dell'atto impositivo senza il rispetto dei 60 giorni ed in particolare se tra questi possano rientrare le verifiche per le quali scatta la decadenza entro la fine dell'anno.

Innanzitutto, rilevano che *“riguardo al primo aspetto la Corte di Cassazione (sent. Cass. 3.11.2010 n. 22430) sulla scia della pronuncia della Corte Costituzionale (ordinanza n. 244 del 24.7.2009) ha stabilito che l'atto impositivo non è di per se stesso nullo, ma diventa tale se non c'è una motivazione adeguata sulla particolare urgenza”.*

In merito al secondo aspetto (i casi di *"particolare e motivata urgenza"*) è stato evidenziato dalla giurisprudenza che *“non ogni urgenza è idonea a restituire il potere sospeso ma è idonea solo l'urgenza 'particolare e motivata', propria di una situazione specifica che deve essere portata all'esterno, inserita nell'atto, per consentire il controllo. Nel caso che ci interessa l'Amministrazione ha motivato la particolare urgenza con la necessità di notificare l'accertamento data l'immediatezza dei termini di decadenza”.*

Secondo i giudici piemontesi *“il periodo di sessanta giorni consente al contribuente anche di chiedere all'Ufficio la definizione in via amministrativa della questione attraverso un'istanza di accertamento con adesione o con la richiesta di autotutela”.*

E pertanto, concludono *“che data l'importanza degli interessi protetti, il termine non può che avere carattere perentorio. Non può rappresentare giustificazione l'urgenza dedotta dall'Ufficio dovuta alla prossima scadenza del termine per l'accertamento giacché la mancanza di organizzazione si traduce in un pregiudizio per il contribuente. Lo stesso avviso è manifestato nella circolare 1/2008 della Guardia di Finanza che ha disposto che le scelte attinenti ai periodi da sottoporre ad ispezione devono essere adottate in modo da porre in condizione l'Ufficio titolare dell'accertamento di rispettare le norme dello Statuto. Lo stesso documento ha poi indicato che tendenzialmente occorre procedere alla redazione del Processo Verbale di Constatazione non oltre la fine del mese di agosto.*

L'indirizzo conferma quello già espresso nelle istruzioni fornite dalla Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17.8.2000. Queste disposizioni rivelano che il problema del rispetto del termine stabilito dallo Statuto in 60 giorni è considerato molto seriamente anche dagli organi verificatori e che tale rispetto non può essere considerato solamente facoltativo ed inoltre che l'imminenza del termine di decadenza per l'accertamento non rappresenta particolare e motivata urgenza nel senso richiesto dalla legge".

Brevi riflessioni

La questione dell'accertamento anticipato torna di nuovo in primo piano.

Proprio pochi mesi fa, con sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011 (ud. del 7 giugno 2011), la Corte di Cassazione ha ritenuto che la violazione dell'art. 12, c. 7, della L. n. 212/2000 non determina in assoluto la nullità dell'atto, attesa la natura vincolata dello stesso rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso.

Quest'ultimo intervento della Cassazione si pone sulla scia della sentenza della Suprema Corte – n.19875/2008 – che 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, e confermando 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.

Qui, oltretutto, la Corte pone al centro della sentenza il carattere vincolato dell'accertamento rispetto al PVC.

Tuttavia, da ultimo, tale interpretazione aveva ricevuto una battuta d'arresto con la sentenza della Suprema Corte n. 18906 del 16 settembre 2011 (ud. del 7 aprile 2011), che aveva sancito la illegittimità dell'accertamento notificato prima che siano trascorsi 60 giorni dalla consegna del PVC; 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'*”, conclude affermando che “*non dovrebbe essere troppo difficile, per l'amministrazione finanziaria, evitare tali risultati adeguandosi operativamente a questo più rigoroso regime*”.

Sulla questione specifica dell'annualità in scadenza ricordiamo che con sentenza n. 231 del 26 settembre 2011 (ud. 27 giugno 2011) la CTP di Milano, Sez. XL, è stata di parere opposto rispetto ai giudici piemontesi. I giudici milanesi,

infatti, pur bacchettando l'ufficio (*"con il suo operato non ha messo in condizioni la società ricorrente di esercitare tale suo diritto; ... l'ufficio avrebbe potuto muoversi con maggiore sollecitudine, rispetto alla data in cui ha emesso l'atto de quo, tenuto conto dell'importanza dei numeri in questione e del soggetto che veniva verificato. La giustificazione che il funzionario riporta sotto la voce 'casi di particolare e motivata urgenza', è quella che i termini per l'emanazione e la notifica dell'avviso di accertamento stavano per scadere... Certo è che l'ufficio, con il suo comportamento, non ha dato dimostrazione di alcuna attitudine collaborativa nei confronti del contribuente"*), pongono in risalto che *"l'urgenza della notifica dell'avviso di accertamento è tuttavia più che motivata e, quindi, il funzionario responsabile, seppur in modo molto frettoloso, ha provveduto all'emissione dell'avviso di accertamento de quo. Secondo il Consesso giudicante, l'operato dell'ufficio è corretto anche se non rispettoso del termine dello spirare dei sessanta giorni; lo stesso ha dimostrato che l'urgenza dipendeva dal fatto che il termine decadenziale per notificare gli atti, fra cui anche l'avviso di accertamento per l'annualità in esame, sarebbe scaduto allo spirare del 31 dicembre 2009"*. Inoltre, la Commissione milanese, pur rilevando ancora che *"il comportamento dell'ufficio non ha brillato in virtuosismo temporale"*, lo stesso *"non può essere censurato in quanto, al riguardo, il punto 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, nulla dice in merito alla circostanza in cui il termine di sessanta giorni non venga rispettato dall'Amministrazione Finanziaria"*.

A ben vedere il testo della legge statuisce che *"l'avviso di accertamento non può essere emanato prima, salvo se non per motivata urgenza"*. L'urgenza qui esisteva davvero.

Anche nel caso sottoposto davanti ai giudici piemontesi milanesi si era in presenza di una annualità in scadenza e la Commissione non aderisce, invece, a quell'indirizzo dottrinario teso a valorizzare la stessa norma, che 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 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"*.

Per l'autore, *"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"*.

Il contrasto aperto riteniamo che vada chiuso a Sezioni Unite, per avere così una interpretazione più certa, anche perché spesso le verifiche decadenziali vengono effettuate perché sussistono precisi elementi di evasione, che diversamente resterebbero prive di tutela, in spregio all'equità da tutti ricercata.

5 marzo 2012

Francesco Buetto

1 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.

2 Cfr. ANTICO, in *L'accertamento fiscale*, Il Sole24ore, Milano, 2010.