
La legittimità o meno dell'accertamento anticipato

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 23 Aprile 2012

Una sentenza di Cassazione ritorna sull'annosa questione dell'ammissibilità dell'accertamento anticipato: ecco il pensiero dei giudici sull'anticipo dell'accertamento derivante da motivi di particolare e motivata urgenza.

Con sentenza n. 4687 del 23 marzo 2012 (ud. 14 marzo 2012) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi del cd. **accertamento anticipato**.

LA DECISIONE

La Corte avvia la decisione partendo dal dettato normativo di riferimento – art. 12, c. 7, della L. n. 212/2000 – secondo cui l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, "salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Per la Corte,

"la sanzione di invalidità dell'atto - prevista in via generale dalla L. n. 241 del 1990, art. 21 septies, e con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA rispettivamente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 - consegue, quindi, solo quando l'avviso medesimo non rechi motivazione sull'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione" (cfr. Corte Cass. 5' sez. 3.11.2010 n. 22320).

Inoltre,

“pur essendo parificato, con riferimento alla natura, l'avviso di recupero con il quale l'Ufficio procede al recupero del credito d'imposta ex L. n. 388 del 2000, all'avviso di accertamento o di liquidazione, comunicando al contribuente una pretesa tributaria definita, trattandosi, pur sempre, di un atto propedeutico all'emissione del successivo avviso di accertamento, non è soggetto alla rispetto del termine di 60 giorni, espressamente previsto, invece, per tale atto.

Opinare diversamente significherebbe imporre surrettiziamente un termine di legge non contemplato dalla normativa, senza che, comunque, ne possa derivare pregiudizio per il contribuente che è libero di impugnare sia l'avviso di recupero, sia l'avviso di accertamento, con il rispetto, in quest'ultimo caso, del termine di 60 gg. cit. a favore del contribuente”.

La legittimità dell'accertamento anticipato - Brevi note

L'ultimo passaggio giurisprudenziale sull'annosa questione della legittimità o meno dell'accertamento anticipato – al di là dell'aver sancito l'inapplicabilità del principio per gli atti di recupero dei crediti d'imposta - fa proprio, di fatto, il pensiero espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 22320/2010, la quale, a sua volta, richiamando quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 244 del 2009, ha ritenuto che per effetto del combinato disposto di cui all'art. 12, c. 7, della L. n. 212 del 2000, e degli artt. 3 e 21 septies della L. n.241/90,

“l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di 60 gg...., non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi - ivi compresi quelli dell'A.F. -, tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull'urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione”.

Per la Suprema Corte,

“l'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla particolare urgenza dell'avviso di accertamento risulta infatti espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, alla citata L. n. 241 del 1990, art. 21 septies, (ove

tale sanzione è prevista per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione), nonché, con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, rispettivamente al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, ove si prevede 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 (v. Corte Cost. n. 244 del 2009)".

Per la Corte,

"nel ravvisare - condividendo quanto sul punto ritenuto dai giudici di prime cure - la nullità dell'avviso di accertamento impugnato in base alla mera circostanza della relativa emanazione prima della conclusione dell'attività ispettiva, senza nulla indicare in motivazione in ordine al requisito dell'urgenza, anche sotto il profilo della verifica della eventuale mancata deduzione e allegazione ad opera dell'odierna ricorrente (e allora appellante) Agenzia delle entrate, il giudice del gravame di merito ha nell'impugnata sentenza disatteso invero il suindicato principio".

Come è noto, con ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 la Corte Costituzionale aveva dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, c. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, confermando un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma che legittima la dichiarazione di nullità dell'atto nei casi in cui l'ufficio finanziario non abbia esplicitato le ragioni di "particolare e motivata urgenza" che lo abbiano determinato, costituendo tale inosservanza una violazione dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi di cui alla legge n. 241/1990 e, come tale, sanzionata in termini di invalidità dell'atto.

L'ultimo intervento della Corte di Cassazione, nel ribadire che l'atto anticipato non è di per sé nullo, richiama in pratica l'attenzione degli uffici sulla necessità che la "particolare urgenza" venga evidenziata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento emesso prima del termine di legge.

Ricordiamo, ancora, che la stessa Corte di Cassazione, con sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011 (ud. del 7 giugno 2011), 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.

I giudici supremi, una volta ritenuto che la citata disposizione, si applica “anche all’avviso di irrogazione di sanzioni, ove questo risulti notificato (come nella specie) prima del termine stabilito in rapporto al verbale di constatazione”, hanno comunque salvato l’atto anticipato.

Tale intervento si pone sulla scia della Corte di Cassazione del 2008 – sentenza n.19875 – ove 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 Statuto¹, 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.

13 aprile 2012

Francesco Buetto

NOTE

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.