

Accertamento anticipato e motivazione dell'urgenza

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 10 Agosto 2012

quando il Fisco decide di anticipare un accertamento deve motivare nell'atto i motivi che giustificano la cosiddetta "urgenza"

Con Ordinanza del 5 luglio 2012, n. 11347, la Corte di Cassazione si è espressa sulla base del principio, da ultimo affermato dalla Corte (**Cass. n. 22320/2010**, **Cass. n. 10381/2011**), che, valorizzando le considerazioni espresse dalla **Corte Costituzionale** con la **sentenza n. 244/2009**, ha affermato che la **sanzione della nullità dell'avviso di accertamento va ricollegata alla assenza di motivazione in ordine all'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione**.

Invero, la CTR, aveva riformato la decisione di primo grado, ed in accoglimento dell'appello della contribuente ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento impugnato, in quanto notificato entro il termine di sessanta giorni dalla chiusura della verifica, in violazione dell'art. 12 comma 7° della Legge n. 212/2000; termine ritenuto perentorio. Atteso che per la Corte di Cassazione la decisione impugnata, che ricollega l'illegittimità dell'accertamento alla mera inosservanza del termine, previsto dal citato art. 12, sembra aver fatto malgoverno del principio affermato con le richiamate pronunce, accoglie, nei sensi esplicitati, il ricorso, cassa l'impugnata decisione e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria di Secondo Grado.



Accertamento anticipato e motivazione dell'urgenza - Brevi note

Ancora di recente, con sentenza n. 4687 del 23 marzo 2012 (ud 14 marzo 2012) la Corte di Cassazione, tornata ad occuparsi del cd. accertamento anticipato, ha affermato che

"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).

Attendiamo, quindi, il pronunciamento a Sezioni Unite; pur tuttavia, occorre ricordare il principio per cui "ubi lex voluit dixit", rimarcando 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 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. Evidenziamo che, con ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 (ud. del 16 luglio 2009), richiamata proprio nel pronunciamento che si annota, la Corte Costituzionale ha ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, c. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, sollevata, in riferimento agli artt.24 e 111 della Costituzione. 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".

Per la Corte, 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, c. 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, cc. 2 e 3, 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)".

Pronuncia, peraltro, fatta propria dalla stessa Corte di Cassazione che, con sentenza n. 22320 del 3 novembre 2010 (ud. del 28 settembre 2010), richiamando quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 244 del 2009, ritiene 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), nonchè, 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”.

In pratica, la Corte di Cassazione, nell’ultimo pronunciamento che si annota, conferma - se adeguatamente motivato – la validità dell’accertamento cd. anticipato. **Continua a leggere: [La Cassazione ritorna su accertamento anticipato e motivazione dell’urgenza](#)** 7 agosto 2012
Francesco Buetto