
Accertamento anticipato: l'annualità in scadenza è sempre urgente

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 10 Settembre 2012

Una sentenza di Cassazione conferma che la scadenza dei termini per l'accertamento è giusto motivo per anticipare le procedure di accertamento stesse.

Con la sentenza n. 11944 del 13 luglio 2012 (ud. 21 febbraio 2012) la Corte di Cassazione, ritornando sulla questione del cd. accertamento anticipato, ha affermato che non rileva il problema generale relativo agli effetti derivanti dall'inosservanza del termine di sessanta giorni, di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7.

“La norma, infatti, nel prevedere che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvi i casi 'di particolare e motivata urgenza' impone un termine per l'esercizio dell'azione amministrativa piuttosto che un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza nell'emissione, anticipata, dell'atto impositivo.

Una siffatta omissione non rientra, infatti, nell'ambito applicativo della L. n. 212 del 2000, art. 7, secondo cui gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono indicare 'i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione' dato che tale norma (così come quella, specifica, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56) si riferisce al contenuto stesso dell'atto impositivo e non ai tempi della sua emanazione e non si occupa, in alcun modo, delle regole procedimentali, o pregiudizionali, secondo la denominazione della ricorrente.

Deve, perciò, ritenersi che l'esonero dall'osservanza del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, opera in concorrenza del requisito dell'urgenza nell'emissione dell'avviso, pure se di tale ragione non si fa menzione nella motivazione dell'avviso

stesso”.

I

n pratica,

“l'effetto derogatorio dell'urgenza sussiste ex se senza che sia a tal fine necessario che il fatto che la determini sia enunciato nell'atto impositivo, il quale, a norma del menzionato art. 7 dello Statuto del contribuente, deve indicare esclusivamente le ragioni della pretesa tributaria.

Resta da aggiungere che la sussistenza del predetto requisito può esser dimostrata dall'Ufficio e, viceversa, esser contestata, unitamente alle ragioni di merito, tanto in via amministrativa, col ricorso in autotutela, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge nel corso del giudizio.

Nel caso in esame, l'esigenza di provvedere senza ritardo risulta in re ipsa dal fatto che era in scadenza, come dedotto dalla controricorrente, il termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 2001”.

Brevi note

La sentenza in esame – che giunge dopo una serie di recenti interventi favorevoli al Fisco – nell'accogliere le tesi dell'amministrazione finanziaria, ritiene che la norma – nell'ipotesi dell'urgenza – imponga un termine per esercitare l'azione amministrativa piuttosto che un obbligo di motivazione.

E l'eventuale omissione non rientra nell'ambito delle regole sulla motivazione. Così che l'urgenza può essere pure in re ipsa, senza che sia enunciata nell'atto impositivo, atteso che trattasi di annualità in scadenza.



La Corte aderisce quindi a quella corrente di pensiero dottrinario¹ secondo cui nelle ipotesi in questione "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, rinunciarebbe ad avvalersi del proprio potere impositivo, stante l'impossibilità di notificare accertamenti dopo il decorso il termine decadenziale.P

er 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”.

Ricordiamo che sempre di recente, con ordinanza n. 11347 del 5 luglio 2012, la Corte di Cassazione ha, invece, 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.

Ancora di recente, con sentenza n. 4687 del 23 marzo 2012 (ud 14 marzo 2012) la Corte di Cassazione 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^a sez. 3.11.2010 n. 22320).

Evidenziamo che, 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, c. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, sollevata, in riferimento agli artt. 24 e 111 della Costituzione.

"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), 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”.

10 settembre 2012

Francesco Buetto

1 Cfr. ANTICO, in La verifica fiscale, di ANTICO-CARRIROLO, Buffetti editore, Roma, 2012.