
Solo l'urgenza legittima l'accertamento anticipato

di [Nicola Monfreda](#)

Pubblicato il 29 Agosto 2013

analisi della recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, intervenuta a porre dei limiti alla prassi degli Uffici di anticipare gli accertamenti prima del termine di 60 giorni dall'emanazione del Processo Verbale di Constatazione

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (con la [sentenza 29 luglio 2013, n. 18184](#)) si sono pronunciate sulla *vexata questio* del c.d. accertamento anticipato e, quindi, sulla legittimità dell'avviso di accertamento notificato prima del decorso del termine di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione, disciplinato dall'art.12, comma 7 della Legge n. 212/2000.

Al riguardo, la Suprema Corte ha evidenziato che la violazione della dilazione di che trattasi determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni d'urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso “*ante tempus*”, poiché detto termine è posto a garanzia del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, in diretta attuazione dei principi costituzionali di buon andamento (articolo 97), di capacità contributiva (articolo 53) e di uguaglianza (articolo 3).

Quanto precede, benchè la norma in esame non contenga una specifica declaratoria di nullità e permanga il consolidato principio secondo il quale alle disposizioni statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria; infatti, a detta dell'organo giudicante, occorre fare riferimento alla specifica "clausola rafforzativa" di “autoqualificazione” delle disposizioni dello Statuto dei Diritti del Contribuente come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario".

Ex pluribus, i precetti sanciti dal suddetto art.12 sono finalizzati a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale, particolarmente “attenzionato” dalla giurisprudenza europea e nazionale. Si richiamano – sul punto – le seguenti statuizioni:

-
- Corte di giustizia dell'Unione Europea, **sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè**, con la quale, sia pure in materia di tributi doganali, ma con evidenti riflessi di ordine generale, è stato valorizzato il principio della partecipazione del contribuente - il quale "deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni" - a procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva;
 - **Cass., sez. un., n. 26635 del 2009**, con la quale, in materia di accertamento "standardizzato", è stato affermato che "il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa" (la Corte è così pervenuta ad affermare la nullità - non esplicitamente comminata - degli avvisi di accertamento emessi con il metodo dei "parametri" o degli studi di settore, in assenza di previa attivazione del contraddittorio con il contribuente);
 - **Cass. n. 28049 del 2009**, nella quale, con riguardo alla norma che prevede l'invio di un questionario al contribuente sottoposto ad accertamento (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 4), si afferma che essa, così come quella che prevede la comparizione personale del contribuente (art. 32, comma 1, n. 2), si prefigge "il meritorio scopo (...) di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino - rapporti che debbono essere "necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria" (C. cost., sent. n. 351/2000) - e di evitare, per quanto possibile, il ricorso a procedure contenziose";
 - **Cass. n. 453 del 2013**, la quale, riprendendo il precedente ora citato, ha ritenuto, sulla base del "canone di lealtà" che trova fondamento negli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente, che l'omissione dell'avvertimento - prescritto dalla norma a carico dell'Ufficio - in ordine alle conseguenze derivanti al contribuente dalla mancata risposta al questionario, e cioè l'inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa di dati e notizie non adottati, comporta l'inoperatività di tale preclusione.

Come già evidenziato, la pronuncia delle Sezioni Unite ha chiarito alcuni aspetti interpretativi in relazione ai quali, nel tempo, si sono verificati differenti orientamenti, anche da parte della stessa Suprema Corte.

Al riguardo, infatti, si reputa opportuno richiamare la **sentenza n. 11944 del 13 luglio 2012 (ud. 21 febbraio 2012)**. In tale contesto, la Cassazione ha affermato che la *ratio legis* sottesa alla dianzi citata norma va individuata semplicemente nella necessità di prevedere un termine per l'esercizio dell'azione amministrativa e non un particolare obbligo di motivazione concernente le ragioni di necessità ed urgenza dell'emissione anticipata dell'atto di accertamento. Di conseguenza, a detta dell'organo giurisdizionale, l'urgenza e la necessità non debbono essere motivati all'interno di un atto impositivo di tal guisa, alla luce del fatto che l'art.7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente impone all'Amministrazione Finanziaria l'enunciazione dei presupposti di diritto e di fatto della pretesa impositiva e, quindi, non trova applicazione con riferimento alle norme procedurali cui si riferisce, invece, il menzionato comma 7 dell'art. 12.

Pertanto, "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."

In altre parole, nel caso di imminente scadenza dei termini di decadenza dell'accertamento di cui agli artt. 57 del D.P.R. n. 633/1972 e 43 del D.P.R. n. 600/1973 l'urgenza e la necessità risultano in *re ipsa*, con la conseguenza che non è richiesta una specifica motivazione in merito né ulteriori elementi giustificativi.

La posizione interpretativa *de qua* risulta essere, almeno in parte, di senso opposto a quanto emerge dall'analisi delle principali pronunce esistenti sul punto.

Infatti, la Corte Costituzionale, con **l'ordinanza n. 244 del 24 Luglio 2009**, nell'analizzare la portata delle disposizioni contenute nell'art.12, comma 7 della Legge n. 212 del 2000, in relazione ai principi generali vigenti in materia di procedimento amministrativo di cui alla Legge n. 241/1990 ed ai principi costituzionali concernenti il diritto di difesa e del contraddittorio desumibili dagli artt.24, comma 2 e 111 Cost., aveva rilevato che la disposizione statutaria – in ragione della quale l'avviso di accertamento non può essere emanato, salvo casi di particolare e motivata urgenza, prima del decorso di 60 gg. dal rilascio del processo verbale di constatazione al fine di consentire al contribuente la presentazione all'Ufficio competente di osservazioni e richieste – deve necessariamente essere inserita in un complesso quadro normativo dalla cui analisi interpretativa deriva la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento

notificato antecedentemente allo spirare dei suddetti termini qualora lo stesso sia privo di una adeguata motivazione sulla “particolare urgenza”.

Infatti, la declaratoria di invalidità dell’atto, nella descritta fattispecie di carenza motivazionale, a detta della Corte Costituzionale sarebbe legittimata dal generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi di cui al combinato disposto degli artt.3 e 7, comma 1 della Legge n. 241/1990, la cui inosservanza è espressamente sanzionata, in termini di invalidità dell’atto, dal successivo art.21 *septies* che prevede tale conseguenza giuridica per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione, come, tra l’altro, previsto dagli artt.42, commi 2 e 3 del D.P.R. n. 600/1973 e 56, comma 5 del D.P.R. n.633/1972 che impongono l’obbligo di motivare, a pena di nullità, l’avviso di accertamento in relazione ai relativi presupposti di fatto e di diritto.

Alla luce delle considerazioni *de quibus*, la Corte Costituzionale aveva dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell’art.12, comma 7 della Legge n. 212/2000, sollevata da una Commissione Tributaria Regionale in riferimento agli artt.111 e 24, comma 2 della Costituzione poiché la disposizione censurata non era ritenuta assistita da alcuna sanzione di invalidità.

In altre parole, a detta della Corte Costituzionale, l’art.12, comma 7 della Legge n. 212/2000, è costituzionalmente legittimo poiché:

- regola il procedimento di accertamento tributario e, quindi, non avendo natura processuale è estraneo all’ambito applicativo dei parametri costituzionali di cui agli artt.111 e 24;
- pur in assenza, nell’ambito dello stesso art.12 della Legge n. 212/2000, di una specifica comminatoria di invalidità dell’atto, l’avviso di accertamento emanato in deroga ai previsti termini, qualora privo di una chiara e specifica motivazione in ordine alle particolari urgenze, è suscettibile di annullamento alla luce dei principi generali di cui agli artt.3 e 21 *septies* della Legge n. 241/1990.

Le pronunce in esame avevano dimostrato quindi l’esistenza – sul punto - di una non univoca analisi da parte della giurisprudenza e della dottrina. Infatti, già in diverse pronunce giurisprudenziali, si è affermata la non invalidità dell’avviso di accertamento emanato in deroga alla disposizione in esame poiché:

- la legge non stabilisce affatto una sanzione di illegittimità per l'atto impositivo emanato prima della suddetta scadenza di 60 giorni (Commissione Tributaria Regionale di Roma, Sez. X, con la sentenza nr.181 del 20.11.2006);
- il Legislatore, nel disciplinare alcuni aspetti procedurali a carico dell'Amministrazione Finanziaria, ha espressamente sancito la nullità dei provvedimenti¹ adottati in violazione di tali prescrizioni, come, ad esempio, nei casi di cui agli artt. 6, comma 5² e 11, comma 2² della Legge n. 212/2000;
- la notifica dell'avviso di accertamento prima della scadenza in analisi non ne determina *ipso iure* la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alle Commissioni Tributarie) (sentenza della Corte di Cassazione n. 19875 del 18.07.2008);
- l'avviso di accertamento è un atto vincolato e, ai sensi dell'art.21 *octies* della Legge n. 241/1990, non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato;
- le norme contenute nello Statuto del contribuente non hanno rango costituzionale né possono essere ritenute norme interposte tra la Costituzione e le leggi ordinarie dal punto di vista della gerarchia delle fonti, con la conseguenza che, in assenza di una espressa comminatoria di nullità, la violazione dell'art.12, comma 7 della Legge n. 212/2000 non comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento.

Le predette considerazioni sono contenute, altresì, nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma n. 182 del 27.03.2009.

Al contrario, in altre decisioni giurisprudenziali, si è affermata l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato in deroga alle analizzate disposizioni, poiché:

- l'art.12 della Legge n. 212/2000 delinea in capo al contribuente il diritto all'utilizzo dell'intero *spatium deliberandi* concesso dalla legge prima che l'Ufficio competente possa emanare il relativo

avviso di accertamento, necessariamente motivato anche con riferimento alle osservazioni e richieste eventualmente presentate dal contribuente stesso;

- considerata la manifesta violazione del diritto di difesa del contribuente e la non valutazione delle ragioni da questi rappresentate, visto il mancato rispetto dello *spatium deliberandi* allo stesso concesso dalla legge, l’emanazione di un avviso anteriormente allo spirare del termine previsto per contraddire, comporta la nullità dell’atto per carenza relativa al potere esercitato (Commissione Tributaria Regionale di Roma - sentenza nr.197 del 13.09.2007);
- è nullo l’avviso di accertamento che sia stato adottato senza idonea motivazione prima che siano decorsi 60 gg. dalla consegna del verbale delle operazioni di verifica compiute dagli organi di controllo (sentenza n.223 del 14.12.2006 della Commissione Tributaria Provinciale di Modena; n.159 del 03.09.2002 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia; n.1 del 19.01.2005 della Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone);
- il comma 7 dell’art.12 riveste i caratteri di una norma imperativa di legge, come è desumibile dalla sua collocazione in un testo normativo (L. nr.212/2000) contenente gli istituti generali dell’ordinamento tributario in attuazione di principi costituzionali; pertanto, la sua mancata osservanza comporta la nullità dei relativi atti impositivi, stante, altresì, la lesione del diritto del contribuente di avvalersi, in difesa dei propri interessi, di un contraddittorio predisposto dalla legge in sede amministrativa, onde rendere effettivo il rispetto del principio di cooperazione e con il fine di anticipare, per evitarlo, il contraddittorio in sede amministrativa (sentenza nr.67 del 23.05.2008 della Commissione Tributaria Regionale di Bari, Sez. XIV);
- in assenza di fondati motivi di particolare urgenza, sussiste l’illegittimità dell’avviso di accertamento notificato in data anteriore allo spirare del predetto termine in quanto lesivo del riconosciuto diritto del cittadino di fare osservazioni poichè impedisce la presentazione di quelle eventuali difese che avrebbero potuto precludere l’emissione dell’avviso di accertamento medesimo (sentenza n. 141 del 29 maggio 2006 della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo);

Sulla questione occorre comunque evidenziare l’indirizzo “operativo” da tempo adottato dall’Agenzia delle Entrate, la quale - con la nota del 14 ottobre 2009 n. 142734 - ha ribadito che l’art.12 della Legge n. 212/2000, riconoscendo al contribuente il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni in ordine al processo verbale di constatazione e prevedendo lo speculare obbligo dell’Ufficio di valutare gli elementi

de quibus i quali potrebbero comportare la sostanziale revisione dello stesso atto impositivo, è finalizzato a garantire una serena e costruttiva dialettica tra le parti, di natura pre-contenziosa, nel rispetto dei principi di trasparenza, legalità ed equità.

L'Agenzia delle Entrate, pertanto, nella citata nota, sottolinea la necessità di rappresentare e descrivere nella motivazione dell'avviso di accertamento le circostanze di fatto che costituiscono causa di particolare urgenza e che impediscono con evidenza di rinviare l'emanazione dell'atto alla prevista scadenza dei 60 giorni dal rilascio del sottostante processo verbale di constatazione; quanto sopra, alla luce del fatto che la mancata motivazione sotto il profilo dell'urgenza dell'avviso di accertamento emanato prima del decorso dei previsti termini è suscettibile di essere sanzionata in sede giurisdizionale con la declaratoria di invalidità dell'atto. Nel richiamato atto interno, inoltre, viene sottolineato che la particolare urgenza, da motivare in maniera specifica e non tramite il ricorso a mere considerazioni di carattere generale, è ravvisabile, ad esempio, qualora vi siano pericoli di perdita del credito erariale ovvero nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari; in particolare, la deroga alle previsioni di cui all'art.12, comma 7 della Legge n. 212/2000 potrebbe essere ravvisata qualora l'Amministrazione ha la necessità di notificare l'avviso di accertamento nell'imminenza dello spirare dei termini di decadenza dell'azione accertatrice con riferimento a processi verbali di constatazione rilasciati in prossimità di tali termini.

29 agosto 2013

Nicola Monfreda

1L'art.6, comma 5 della Legge nr.212/2000 prevede l'obbligo per l'Amministrazione Finanziaria di invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Il legislatore, a tal proposito, prevede espressamente che “*sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.*”

2 Il comma 2 dell'art.11 dello Statuto dei contribuenti dispone la nullità dei provvedimenti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati dall'Amministrazione Finanziaria in difformità dalla risposta, scritta e motivata, notificata al contribuente a seguito dell'attivazione, da parte dello stesso, dell'istituto dell'interpello.