
L'accertamento anticipato contrasta con le norme dello Statuto del contribuente

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 7 Maggio 2014

l'accelerazione degli avvisi di accertamento se si avvicina il momento della prescrizione dell'annualità fiscale contrasta con le norme a garanzia dei contribuenti previste dallo Statuto del Contribuente

Con la sentenza n.7315 del 28 marzo 2014, la Corte di Cassazione torna ancora ad occuparsi dell'annualità urgente in scadenza, non legittimando il comportamento tenuto dall'ufficio né la tesi sostenuta, *“per lo meno fintanto che non è spiegato cosa si sia intromesso nell'indicato quinquennio, e cosa abbia impedito di assicurare la maggior prontezza dell'azione amministrativa di accertamento”*.

La sentenza

La Corte prende le mosse dalla pronuncia a SS.UU., n. 18184/2013, che hanno elaborato il principio secondo cui l'art. 12, c. 7, della L. n. 212/2000, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza.

“Il vizio invalidante - è stato detto - non consiste, diversamente da quanto appare ritenuto dall'impugnata sentenza, nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva mancanza di detto requisito esonerativo dall'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata in giudizio dall'ufficio. Alla luce di tale principio, che il collegio condivide, la commissione tributaria regionale non avrebbe potuto quindi limitarsi a evidenziare che ragioni di urgenza non erano state esplicitate nell'atto tributario, ma avrebbe dovuto valutare quanto l'ufficio| aveva allegato in giudizio in ordine alla imminente maturazione (al 31 dicembre 2006) del termine di decadenza dell'azione accertativa”.

La valutazione che è stata omessa in sede di merito viene, tuttavia, effettuata adesso dalla Corte *“nell'ambito del sindacato afferente il significato della locuzione normativa. La quale invero, evocando il caso di particolare e motivata urgenza (“salvo casi di particolare e motivata urgenza”), suppone una valutazione giuridica, e non un mero apprezzamento di fatto; una valutazione relativa al significato*

ultimo (e alla conseguente corretta applicazione) desumibile da una norma elastica”.

Pertanto, l'art. 12, c. 7, citato, nel riferimento generale ai "casi di particolare e motivata urgenza", comporta *“un giudizio in iure che resta soggetto al controllo di legittimità, al pari di ogni altro giudizio fondato su norme di legge (v., per l'affermazione generale di principio, Cass. n. 8017-06; n. 10058-05). Questo perché nell'esprimere il giudizio di valore necessario a integrare la norma dev'essere compiuta un'attività di interpretazione giuridica, dovendosi dare concretezza a quella parte mobile (appunto elastica) della norma stessa, introdotta per consentirne l'adeguamento ai mutamenti e alle variabili di contesto”.*

E *“l'eventualità di evitare una decadenza non può integrare di per sé, contrariamente a quanto sostenuto dall'amministrazione finanziaria, la ragione di urgenza contemplata dalla norma. E la corte ha già affermato il principio sulla base della considerazione che, opinando diversamente, si verrebbero a convalidare, vin via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo il quale il requisito dell'urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie, e cioè al singolo rapporto tributario controverso (v. Cass. n. 1869-14). Pur cosciente del fatto che l'evoluzione interpretativa si presta, quanto all'individuazione in concreto della ragione di urgenza, a uno spettro differenziato di soluzioni teoriche, il collegio intende ribadire l'orientamento osservando che, sul tema, la diversa affermazione riscontrabile nella sentenza citata dall'amministrazione finanziaria (Cass. n. 20769-13) non costituisce espressione (rilevante) di contrasto. Per quanto avendo affermato non revocabile in dubbio che la ratio di evitare la decadenza dal potere impositivo, inscrivendosi nell'esigenza di carattere pubblicistico connessa all'efficiente esercizio della potestà amministrativa nel settore delle entrate tributarie (art. 97 cost.), giustifica la notificazione dell'avviso di accertamento prima del decorso del predetto termine dilatorio, quella sentenza ha preliminarmente dato atto che la questione relativa all'uniforme interpretazione dell'art. 12, 7° co., era stata rimessa alle sezioni unite. Sicché, non avendo tenuto conto della sopravvenuta decisione delle sezioni unite medesime, la ripetuta Cass. n. 20769-13, a dispetto della sua data di pubblicazione, si colloca all'interno del variegato filone giurisprudenziale anteriore. Di contro il collegio intende ribadire il principio affermato da Cass. n. 1869-14, con le precisazioni che seguono, giustappunto nel solco dell'esegesi propugnata dalle sezioni unite in ordine alla ratio della norma; ratio che, associata al rispetto di un principio partecipativo non degradabile a questione formale, posto a tutela del soggetto destinatario dell'azione accertativa, titolare di una posizione giuridica attratta dall'ottica del giusto procedimento, non consente di affermare le ragioni di urgenza come riferibili a profili o a deficienze organizzative tutte interne all'amministrazione procedente”.*

Per la Corte, viene in questione il rispetto del contraddittorio procedimentale, il quale pur senza assurgere al rango di principio costituzionale, rileva alla stregua di criterio orientativo per il legislatore e per l'interprete, e funzionale all'apprezzamento di conformità dell'azione amministrativa ai canoni di trasparenza e di buon andamento.

“Se allora è vero - come affermato dalle sezioni unite - che l'espressione dell'art. 12, 7° co., della l. n. 212 del 2000 ('salvo casi di particolare e motivata urgenza') non è intesa a individuare nell'atto impositivo la sede unica in cui la 'motivata urgenza' deve essere addotta, in quanto l'uso del termine 'motivata' non

implica necessariamente il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento, è altrettanto certo che l'elemento decisivo nell'interpretazione della fattispecie di urgenza resta poi quello sopra detto. Col quale infine deve misurarsi la considerazione dei criteri di equilibrio degli interessi coinvolti, e del conseguente canone generale di ragionevolezza, pure dalle sezioni unite evocato. Dal citato contesto emerge che una ragione di urgenza, intanto è valida e idonea a giustificare l'anticipata emissione del provvedimento, in quanto sia specifica e particolare, vale a dire propriamente riferita al contribuente o al rapporto tributario di cui si tratta, non già all'assetto organizzativo dell'amministrazione che procede. In parole povere: poiché, come affermato dalle sezioni unite, il vizio del procedimento conseguente all'inosservanza del termine dilatorio ex art. 12 'si traduce in una divergenza dal modello normativo ... di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione costituzionale, cui la norma stessa assolve', e della 'forza impediante', rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume invece l'elemento viziante, è illogico attribuire effetto di sanatoria a eventi cui la posizione del soggetto tutelato è completamente indifferente".

Sostiene la Corte che "è illogico perché la lesione del diritto al contraddittorio procedimentale, e in definitiva al giusto procedimento, verrebbe, così degradata a una semplice questione formale (o inessenziale), suscettibile di cedere il passo dinanzi a esigenze altre rispetto a quella in effetti tutelata; esigenze dipendenti dalla scelta dei tempi dell'azione accertativa che solo all'amministrazione è rimessa".

Breve nota

Il dibattito sull'argomento continua ad essere vivo, con sentenze che si susseguono quasi tutti i giorni.

Con la sentenza n.1869 del 29 gennaio 2014, la Corte di Cassazione, dopo aver richiamato il principio espresso a SS.UU., con la sentenza n. 18184/2013, e riscontrato che non sono "state neppure allegare specifiche ragioni d'urgenza, esonerative dall'osservanza del termine", ha affermato che "la ritenuta legittimità dell'atto impositivo non è conforme a diritto, non essendo rilevante che era in scadenza il termine di decadenza di cui all'art. 57 del DPR n. 633 del 1972, per la rettifica relativa all'Iva per lo stesso d'imposta, come affermato in seno al controricorso, senza dire che tale circostanza non chiarisce, comunque, le ragioni per le quali l'Ufficio non si è tempestivamente attivato, onde rispettare il termine dilatorio in esame e così consentire il doveroso dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, e che, opinando con l'Amministrazione, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio, sopra enunciato, secondo cui il requisito dell'urgenza deve esser riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso".

E con la sentenza n.2279 del 3 febbraio 2014 la Corte di Cassazione ha confermato che l'annualità in scadenza non legittima l'accertamento anticipato, ex art. 12, c. 7, della L. n. 212/2000, esprimendosi nello stesso senso della pronuncia n.1869/2014. Nel caso di specie, per la Suprema Corte, "non essendo state neppure allegare specifiche ragioni d'urgenza, esonerative dall'osservanza del termine, la ritenuta legittimità dell'atto impositivo non è conforme a diritto, non essendo sufficiente la mera circostanza,

affermata nel controricorso, che era in scadenza il termine di decadenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 57, per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 1997, restando, appunto, oscure le ragioni per le quali l'Ufficio non si e' tempestivamente attivato, onde rispettare il termine di cui all'articolo 12, comma 7 in esame e così consentire il doveroso dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, e considerato, inoltre, che, opinando con l'Amministrazione, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio, sopra enunciato, secondo cui il requisito dell'urgenza deve esser riferito alla concreta fattispecie e, cioè', al singolo rapporto tributario controverso".

Ricordiamo che con la sentenza n. 20769 dell'11 settembre 2013 (ud. 9 aprile 2013) la Corte di Cassazione aveva, invece, legittimato l'accertamento anticipato per annualità in scadenza. *"Ed invero, è del tutto pacifico in causa - avendone dato atto lo stesso studio legale ricorrente nel ricorso per cassazione, nel quale ha trascritto in parte qua l'atto impositivo - che l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione indicava espressamente la ragione di urgenza che aveva indotto l'Ufficio a non rispettare il termine di sessanta giorni L. n. 212 del 2000, ex art. 12, co. 7. Tale ragione veniva, difatti, chiaramente evidenziata dall'Agenzia delle Entrate con riferimento all'imminente scadenza del termine di decadenza per l'accertamento in rettifica della dichiarazione IVA, per l'anno di imposta 2000, scadenza che si sarebbe verificata, infatti, il 31.12.05. Sicchè, la notifica dell'avviso di accertamento in data 27.12.05 - ossia prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla chiusura della verifica, avvenuta il 14.12.05 - era stata giustificata dall'Ufficio con l'esigenza di evitare la decadenza dal potere di accertare eventuali violazioni da parte del contribuente, con conseguente recupero a tassazione dell'imposta, in ipotesi, evasa, oltre alle sanzioni eventualmente applicabili. E non può revocarsi in dubbio che siffatta ratio di evitare la decadenza dal potere impositivo in parola - in quanto si iscrive nell'esigenza di carattere pubblicistico, connessa all'efficiente esercizio della potestà amministrativa nel fondamentale settore delle entrate tributarie (art. 97 Cost.), positivamente e congruamente vagliata, nella specie, dalla CTR - ben può giustificare la notifica dell'avviso di accertamento prima del decorso del predetto termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 1 (Cass. 11944/12)".*

E con la sentenza n. 3142 del 12 febbraio 2014 la Corte di Cassazione si era ancora occupata dell'accertamento anticipato urgente, per annualità in scadenza. Nel caso in questione, la sentenza di appello ha riconosciuto natura perentoria al termine indicato nell'art.12, comma 7, della L.n.212/2000, in considerazione della espressa derogabilità dello stesso esclusivamente in caso di *"particolare e motivata urgenza"*. La Corte, prende le mosse dal pronunciamento a SS.UU. (n.18184/2013), secondo cui *"i casi di particolare e motivata urgenza"* che legittimano la inosservanza del termine si configurano come elemento esterno al contenuto motivazionale dell'atto impositivo che rimane circoscritto *"ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione"*. Secondo la Corte, il Legislatore ha *"voluto operare un bilanciamento tra l'interesse del contribuente a non vedere assoggettato il proprio patrimonio ad un pretesa fiscale che potrebbe rivelarsi infondata e l'interesse dell'Erario a non subire ritardi nella acquisizione delle proprie entrate tributarie, evitando mediante attuazione del principio di collaborazione tra privato ed PA, al primo gli oneri connessi allo svolgimento del giudizio da introdursi*

con la opposizione all'atto impositivo, ed alla seconda lo spreco di inutile attività provvedimentale con conseguenze sulla inefficienza dell'apparato organizzativo (non potendosi, peraltro, ritenere neppure estraneo al Legislatore il perseguimento del collaterale scopo dell'attivo dei processi). Il termine dilatorio in questione, pertanto, è posto nell'interesse di entrambe le parti del rapporto tributario ed una modifica dello stesso - nei limiti in cui è consentita dalla legge - viene a trovare giustificazione in relazione al preminente interesse riconosciuto dalla legge ad una delle due parti: nella specie la norma considera derogabile il termine, operando un giudizio di prevalenza a favore dell'interesse pubblico, laddove si verificano ragioni che non consentano alla PA di attendere i sessanta giorni entro i quali il contribuente ha diritto di presentare osservazioni, chiarimenti e documenti. Tali ragioni derogatorie, in quanto pertinenti alla parte pubblica, debbono -secondo il criterio generale della distribuzione dell'onere della prova ex art. 2697 c.c.- essere allegare e dimostrate -in quanto circostanze di fatto- dalla Amministrazione finanziaria, non essendo applicabile il principio processuale di generale rilevanza 'ex officio' delle eccezioni di merito non rimesse dalla legge in via esclusiva alla iniziativa della parte (art. 112 c.p.c.), non venendo in questione nella specie la rilevanza dei fatti costitutivi principali o secondari del diritto controverso, ma l'accertamento di un fatto presupposto invocato da una delle parti in causa per contraddire alla eccezione di invalidità del provvedimento impositivo". Tanto premesso, nella vicenda processuale in esame, "consistendo l'urgenza in un fatto impeditivo della osservanza del termine dilatorio e dunque un fatto impeditivo dell'adempimento di un obbligo di condotta che la legge pone a carico della parte pubblica del rapporto tributario, ne segue che, in applicazione del generale principio di responsabilità degli effetti delle condotte giuridicamente rilevanti, il fatto-urgenza allegato non deve essere stato determinato da condotte imputabili alla stessa Amministrazione finanziaria che lo invoca come 'oggettiva impossibilità' di adempimento dell'obbligo di osservanza del termine di legge. Non è sufficiente, pertanto, ad assolvere all'onere che grava sulla Amministrazione finanziaria la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA, non essendo logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a preconstituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura delle operazioni di verifica fiscale". E quindi la Corte fissa il seguente principio: " Qualora, per contrastare la eccezione di nullità dell'avviso per violazione del termine di cui all'art. 12 co 7 legge n. 212/2000, formulata con i motivi di ricorso da contribuente, la Amministrazione finanziaria allegghi, quale fatto di 'particolare e motivata urgenza', di non aver potuto rispettare il termine dilatorio indicato, essendosi chiuse le operazioni di verifica in data successiva al sessantesimo giorno antecedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento della imposta, l'oggetto della prova va individuato nella oggettiva impossibilità di adempimento all'obbligo ex lege e dunque grava sull'Amministrazione finanziaria, in conformità al principio di vicinanza del fatto da provare, l'onere di dimostrare che la imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza

od inefficienza ".

7 maggio 2014

Francesco Buetto