
La motivazione dell'accertamento anticipato circa le specifiche ragioni di urgenza

di [Nicola Monfreda](#)

Publicato il 2 Settembre 2014

il Fisco, se vuole procedere ad accertamento anticipando i termini previsti dallo statuto del contribuente, deve motivare la propria urgenza

Come è ben noto, la 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, è stata oggetto – nel tempo – di oscillanti posizioni giurisprudenziali, sia con riguardo ai presupposti di fatto e di diritto che integrano i motivi di “urgenza”, sia in riferimento all'**obbligatorietà di una specifica motivazione.**

A tal proposito, sotto l'aspetto della prassi, occorre evidenziare che l'Agenzia delle Entrate – già con la nota del 14 ottobre 2009 n. 142734 - nel ribadire che l'art.12 della Legge n. 212/2000:

- riconosce al contribuente il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni in ordine al processo verbale di constatazione;
- prevede 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,

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 gg. dal rilascio del sottostante processo verbale di constatazione.

Sul punto, la Corte di Cassazione – con la recente **ordinanza n. 14287 del 24 Giugno 2014** – ha affermato che la notifica dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine previsto dal comma 7 dell'art.12 della Legge n. 212/2000, ne determina l'illegittimità, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso, il cui onere probatorio grava sull'Amministrazione Finanziaria; le circostanze di fatto che hanno determinato l'urgenza, come nei casi di pericolo di perdita del credito erariale ovvero nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari, **non necessariamente devono essere riportate nel provvedimento in questione.**

Infatti, secondo quanto affermato dal Supremo Collegio, **l'obbligo di motivazione** si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria e non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedurali.

La medesima posizione interpretativa è altresì rinvenibile nella sentenza del medesimo organo **n. 11944 del 13 luglio 2013**, laddove si afferma 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, 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."

L'interpretazione dianzi delineata resta comunque discordante rispetto alla posizione espressa dalla Corte Costituzionale che, 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, ha rilevato che la disposizione statutaria deve necessariamente essere inserita in un complesso quadro normativo dalla cui analisi 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.

2 settembre 2014

Nicola Monfreda