Accertamento anticipato urgente legittimo in assenza di inerzia o negligenza dell'ufficio

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 25 Febbraio 2015

l'accertamento anticipato è legittimo quando l'ufficio dimostra che l'anticipo dell'avviso di accertamento che segue il PVC non rispetta i tempi dello Statuto del Contribuente senza 'colpa' dell'ufficio accertatore

Con la sentenza n. 24316 del 14 novembre 2014 (ud. 6 ottobre 2014) la Corte di Cassazione, dopo aver richiamato il principio espresso a SS.UU. ("*in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.*

Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" - Sentenza n. 18184 del 29/07/2013; conf. Sez. 5' nn. 1264, 5367, 6666, 8482 del 2014) ha ritenuto che non "*vale addurre a discarico la generica eventualità di evitare una decadenza che non può integrare di per sè la ragione d'urgenza contemplata dal citato art. 12 (Sez. 5', Sentenza n. 7315 del 28/03/2014). Spetta, dunque, al Fisco allegare e dimostrare che l'inosservanza del termine dilatorio non sia dovuta a inerzia o negligenza, ma ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine, come ad esempio nell'ipotesi di reiterate condotte penali tributarie del contribuente o di partecipazione a una frode fiscale (Sez. 5', Sentenza n. 2587 del 05/02/2014) oppure nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato d'insolvenza (Sez. 5', Sentenza n. 9424 del 30/04/2014), mentre la generica eventualità di evitare una decadenza non integra di*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

per sè la ragione d'urgenza contemplata dal citato art. 12, comma 7, (Sez. 5', Sentenza n. 7315 del 28/03/2014; conf. Sez. 5', Sentenza n. 2592 del 05/02/2014)".

Breve nota

Sull'accertamento anticipato[1] urgente annotiamo una serie di sentenze della Corte di Cassazione.

- Sentenza n. 20769/2013: "*la notifica dell'avviso di accertamento … prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla chiusura della verifica, … 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)*".
- Sentenza n. 27911/2013: la particolare ragione di urgenza ai fini dell'emissione dell'accertamento prima della scadenza del termine dei 60 giorni è stata giustificata dalla presenza di gravi indizi di evasione (inesistenza della ditta individuale; "*esistenza di misure di sicurezza a carico del … e dei suoi familiari*"; valorizzazione dell'inesistenza reale ed effettiva - quale centro di imputazione fiscale - del soggetto interposto, il quale costituiva uno degli elementi decisivi per garantire il comportamento frodatorio dei soggetti coinvolti nella società di fatto costituiva spia della necessità di attivare immediatamente la pretesa fiscale). "*Ed infatti, proprio la particolare situazione accertata dai verbalizzanti, correlata ad una rete di soggetti che, attraverso l'utilizzo dello schema delle c.d. società cartiere, realizzavano un meccanismo volto ad impedire la riscossione dell'imposta da parte del soggetto - nel caso di specie la ditta M. - che ometteva il versamento dell'IVA, emettendo fatture per le quali non riscuoteva l'imposta che, invece, le altre società partecipi della frode portavano in detrazione, giustificava l'esistenza di una particolare urgenza all'adozione dell'avviso di accertamento con specifico riferimento alle circostanze di fatto evidenziate, alla cui stregua risultava l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto, proprio per impedire il protrarsi del meccanismo e per garantire la salvaguardia degli interessi erariali, gravemente pregiudicati dall'intreccio di operazioni riscontrate*".
- Sentenza n. 9424/2014: "*La violazione del termine previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, è consentita solo ove sussistano ragioni di urgenza il cui onere probatorio ricade sull'Ufficio. Tali ragioni non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio e non anche ad altre circostanze*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento oppure che, per vari motivi come per esempio un grave stato di insolvenza del contribuente, rendano difficoltoso col passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine".

- Sentenza n. 1869/2014: riscontrato che non sono "*state neppure allegate specifiche ragioni d'urgenza, esonerative dall'osservanza del termine … 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*".
- Sentenza n. 2279/2014: per la Suprema Corte, "*non essendo state neppure allegate 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 è 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*".
- Sentenza n. 3142/2014: "*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 alleghi, 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*".
- Sentenza n.7315/2014: "*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*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

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...". 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 princìpio 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... 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*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

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 impediente', 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".

- Sentenza n. 13099/2014: "*l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso 'ante tempus', poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio* ".
- Ordinanza n. 14287/2014:è vero "*che in virtù del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24, convertito dalla L. n. 248 del 2006 in caso di riscontro di ipotesi di reati finanziari nel corso di verifiche o di accessi, il termine per l'accertamento è raddoppiato. Tuttavia, nel caso concreto, si trattava in realtà di un'evidente situazione di un'eventuale pericolo di perdita del credito fiscale, oltre che soprattutto di pericolosità sotto il profilo tributario, tanto che lo stesso giudice di appello riconosceva nei confronti dell'inciso ipotesi di '... omessa dichiarazione dei redditi; contrabbando aggravato; trasferimento fraudolento di valori, tutta attività portata avanti per diversi anni con impiego di notevoli risorse economiche e umane (pedinamenti e intercettazioni telefoniche)' a carico dell'appellante, giusta addirittura tre procedimenti penali instaurati. Orbene, di fronte a tale quadro di risultanze processuali l'urgenza dell'atto impositivo in argomento si profilava di tutta evidenza anche allo scopo di infrenare per tal verso una condotta, che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali, ove si consideri che per il solo anno d'imposta di che trattasi l'imponibile sottratto ad imposizione sarebbe ammontato addirittura a L.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

74.548.296.123". Prosegue la sentenza richiamando il dettato normativo (art. 12 c. 7 L. n.212/2000) la cui violazione 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, mentre tutti tali elementi di pericolosità sotto il profilo fiscale risultavano addotti ed acquisiti al processo, tanto che la stessa CTR ne prendeva e dava atto nel definire il giudizio con la decisione ora gravata dall'amministrazione (Cfr. anche Cass. Sentenza n. 2587 del 05/02/2014, Sezioni Unite: n. 18184 del 2013)*". L'esonero dall'osservanza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del p.v.c. "*opera in presenza del requisito dell'urgenza per l'emissione dell'atto, anche se in questo non sia enunciato il fatto determinativo dell'urgenza stessa, poichè, a norma dell'art. 7 della legge citata, l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedimentali (V. pure Cass. Sentenze n. 11944 del 13/07/2012, n. 21103 del 2011)*".

- Sentenza n. 21792/2014: nel caso di specie, "*in presenza delle non contestate ragioni di urgenza indicate dalla CTR (scadenza del termine, stabilito a pena di decadenza, per la notifica dell'accertamento dei redditi 1999) non sussiste dunque la dedotta nullità per la mancata espressa indicazioni delle ragioni di urgenza suddette. Ed invero secondo la lettura delle Ss.Uu. l'obbligo di motivazione degli atti tributari, assistito da sanzione di nullità in caso di inottemperanza, è quello che ha ad oggetto il contenuto sostanziale della pretesa tributaria, cioè i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche, che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione (art. 7, comma 1 dello Statuto), non essendo, invece, necessario dar conto, in quella sede, e comunque non a pena di invalidità, salvo espressa eccezioni, del rispetto di regole procedimentali, quali, quelle attinenti al tempo di emanazione del provvedimento. Il vizio invalidante non consiste 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 dell'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie dev'essere provata dall'Ufficio*". La questione, quindi, si sposta dunque in sede contenziosa. "*A fronte di un avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12 e privo dell'enunciazione dei motivi di urgenza che lo legittimano, il contribuente potrà, ove lo ritenga, anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine, mentre spetterà all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza del requisito esonerativo e dunque, in definitiva al giudice, stabilire l'esistenza di una valida e particolare ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento. Orbene facendo applicazione di detti principi nel caso di specie, il motivo appare destituito di fondamento. A fronte delle ragioni di urgenza riferite dall'Ufficio ed affermate dalla CTR la contribuente non ha infatti contestato la rilevanza ed idoneità delle ragioni suddette, ma si è limitata a dedurre la mancata esposizione di dette ragioni nella motivazione dell'avviso di accertamento impugnato*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

25 febbraio 2015

Gianfranco Antico

1 In merito, si rinvia ad ANTICO, *L'accertamento anticipato: ulteriori considerazioni*, in *il fisco*, n. 40/2007, pag. 5834; ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *il fisco*, n. 44/2003, fascicolo, n. 1, pag. 6873; ANTICO-FUSCONI, *Statutodel contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in *il fisco*, n. 19/2004, pag. 2929; ANTICO-FUSCONI, *Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni del contribuente ex art. 12 dello Statuto*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9/2005; ANTICO, *Accertamento anticipato: ha ragione il fisco*, in *www.https://www.commercialistatelematico.com*, gennaio, 2007; CORONAS, *Statuto del contribuente. Verifiche fiscali – Effetti del mancato rispetto del termine di cui all'art.12, comma 7, della legge 212/2000*, in *La settimana fiscale*, n. 17/2004, pag.38; TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Bollettino Tributario*, n. 12/2006, pag. 1056 e PERONACE, *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, in *Bollettino Tributario*, n. 12/2006, pag. 1057; AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, della L.n.212/200)*, in *il fisco*, n. 1/2007, pag. 59; THIONE, *Considerazioni generali in ordine alla legittimità del c d. accertamento anticipato*, in *il fisco*, n. 2/2008, pag. 247; ANTICO, *Accertamento anticipato urgente*, in *La Settimana fiscale*, n. 42/2008, pag. 31; ANTICO-CARRIROLO, *La verifica fiscale*, Buffetti editore, Roma, 2012.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D