
L'accertamento anticipato è sempre nullo

di [Enzo Di Giacomo](#)

Publicato il 23 Marzo 2015

è nullo l'avviso di accertamento emesso prima del termine di sessanta giorni dalla data di consegna del PVC a prescindere dalla violazione dell'esercizio del contraddittorio

E' nullo l'avviso di accertamento emesso prima del termine di sessanta giorni dalla data di consegna del verbale a prescindere dalla violazione dell'esercizio del contraddittorio.

La Suprema Corte con la sentenza 4543/2015 ha ritenuto che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima dello scadere del termine di sessanta giorni dal verbale di chiusura delle operazioni ispettive in conformità all'art. 12, c. 7, legge n. 212/2000 pena l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus* posto a garanzia dell'esercizio del contraddittorio.

Tale disposizione contenuta nello statuto del contribuente riconosce una garanzia al contribuente sottoposto a verifica fiscale prevedendo che lo stesso può comunicare all'ufficio, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che dovranno essere valutate dall'ufficio impositore. L'accertamento non può essere emesso prima della scadenza di tale termine, eccezion fatta per situazioni di particolare urgenza da motivare; il citato art. 12 non contempla, tuttavia, alcuna sanzione in caso di violazione, prevedendo una forma di contraddittorio differito rispetto alla verifica ovvero un contraddittorio preventivo da svolgere subito dopo il processo verbale e prima dell'emissione dell'accertamento. L'art. 39 del Dpr. n. 600/1973 disciplina il potere di accertamento dell'ufficio finanziario che, in presenza di irregolarità contabili, può procedere ad accertamento analitico, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, mentre quando riscontri un'inattendibilità globale delle scritture è autorizzato a procedere al metodo induttivo in virtù del secondo comma della stessa disposizione.

Nella fattispecie in esame l'agenzia delle entrate ha proposto ricorso in cassazione avverso la sentenza della CTR che aveva deciso per l'annullamento dell'accertamento atteso il mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, c. 7, della l n. 212/2000.

La Suprema Corte, alla luce del consolidato orientamento di legittimità (Cass, SU, n. 18184/2013) ha ritenuto che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche, l'art. 12 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emissione dell'accertamento, determina l'illegittimità dell'atto impositivo emesso prima della scadenza in quanto

tale termine è posto a garanzia del contraddittorio che costituisce espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente. Spetta, quindi, all'ufficio provare che l'inosservanza del termine è dovuto non tanto all'enunciazione dei motivi di urgenza che hanno determinato l'emissione anticipata dell'accertamento ma all'effettiva assenza di tale requisito (esonerativo dall'osservanza del termine).

I giudici hanno rilevato che tale prova non è stata fornita dall'ufficio che si è limitato a richiamare rilievi già superati indicati dalla Cassazione per cui il ricorso è stato respinto.

L'avviso di accertamento emesso prima del termine di 60 giorni dalla data di consegna del verbale è nullo anche nel caso in cui l'ufficio contesta un abuso del diritto; l'ufficio "deve chiedere preventivamente chiarimenti al contribuente" ed osservare il termine dilatorio di cui all'art. 37-bis, co 1, Dpr 600/73 prima di emettere l'accertamento.(Cass.n. 406/2015). Il termine dilatorio si applica, a pena di nullità, in assenza di particolari ragioni di urgenza anche all'avviso di recupero di credito di imposta e non solo all'avviso di accertamento. L'illegittimità in esame si applica in base al valore testuale della norma in esame e a prescindere dal rispetto del principio del contraddittorio per cui non si pone il problema di verificare se il mancato rispetto del termine abbia determinato una compressione del diritto di difesa del contribuente (Cass. nn. 2280/14 e 27831/13).

Sul tema si segnala una sentenza della Suprema Corte che, diversamente dall'indirizzo maggioritario, ha ritenuto che l'ufficio finanziario può emanare l'accertamento anche prima della scadenza del termine dilatorio di 60 giorni purché l'atto tributario sia conseguente al questionario. In caso di accertamento conseguente al questionario l'ufficio può emettere l'accertamento anche prima del termine ex art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 in quanto quest'ultimo trova applicazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali (Cass. n. 13588/2014). I giudici hanno affermato che l'art 12 al primo comma fa riferimento agli "accessi, ispezioni, verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali" e tale riferimento delimita esplicitamente il perimetro delle norme contenute nei sette commi di cui si compone l'art. 12, le quali contengono disposizioni tutte palesemente calibrate sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive eseguite sul posto. In precedenza anche le sezioni unite hanno già affermato che il termine di 60 giorni per l'emanazione dell'accertamento decorre dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni (sent. n. 18184/2013) .

23 marzo 2015

Enzo Di Giacomo