
Accertamento anticipato e motivi di urgenza

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 9 Aprile 2015

se il Fisco vuole anticipare i tempi dell'accertamento rispetto ai termini prescritti dallo Statuto del contribuente, deve provare di avere un valido motivo che giustifica l'urgenza?

Con l'ordinanza n. 539 del 14 gennaio 2015 (ud 21 novembre 2014) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi del cosiddetto accertamento anticipato, nell'ipotesi di annualità in scadenza.

Il fatto

Nell'avviso notificato al contribuente non erano delucidate le ragioni di urgenza che avevano indotto al mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, c. 7, della L. n. 212/2000, essendo *in re ipsa*, poiché erano da riconnettersi con l'imminente scadenza del termine di legge per l'emanazione dell'avviso di accertamento, e perciò con una "urgenza ope legis".

L'ordinanza

La Corte, richiamando la sentenza a SS.UU. n.18184 del 29 luglio 2013, afferma che l'assunto secondo cui l'esercizio della potestà accertativa costituirebbe oggetto di un'attività non discrezionale, ma vincolata, sicché l'urgenza di provvedere emergerebbe *ope legis* in tutte le ipotesi di necessità di evitare il maturarsi della decadenza e non vi sarebbe perciò ragione di offrirne la dimostrazione specifica, *“oltre che difettare di una espressa giustificazione normativa che lo sorregga - non è coerente con la realtà del dispiegarsi dell'azione amministrativa volta al controllo della conformazione del contribuente ai propri doveri di dichiarazione fiscale, atteso quanto la stessa Agenzia delle Entrate ha posto in chiara luce nella nota menzionata dal giudice del merito, con riferimento alla opportunità di evitare i controlli a ridosso dei termini decadenziali, salvo circostanze imprevedibili che siano esplicitamente indicate nei provvedimenti adottati in occasione di siffatto genere di controlli. La facoltà che compete agli organi di controllo di selezionare le attività da effettivamente espletare rispetto a quelle da evitare consente - dunque - di escludere le attività di cui qui si discute dal novero di quelle 'vincolate' e rende inconcludente l'intero argomentare su cui si regge il motivo di impugnazione: alla luce dei principi contenuti nella dianzi menzionata sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte non può considerarsi esente l'Agenzia -*

neppure in ipotesi di imminente scadenza del termine di decadenza dall'esercizio della potestà accertativi - dall'onere di fornire la specifica dimostrazione delle ragioni di urgenza che l'hanno indotta a violare il termine dilatorio di cui si discute".

Le nostre riflessioni

Come è noto, la Corte di Cassazione, a SS.UU, con la sentenza n. 18184 del 29.7.2013, è intervenuta sulla problematica relativa all'accertamento anticipato, occupandosi, fra l'altro, della legittimità dell'atto emesso ante tempus, per le ipotesi di particolare e motivata urgenza, aderendo all'orientamento che fa derivare l'illegittimità *"non già dalla mancanza, nell'atto notificato, della motivazione circa la ricorrenza di un caso di urgenza, bensì dalla non configurabilità, in fatto, del requisito dell'urgenza"*.

Infatti, 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, *"non essendo, invece, necessario dar conto, in quella sede (e, comunque, non a pena di invalidità, salvo eccezioni espresse), del rispetto di regole procedurali, quali, come nella specie, quelle attinenti al tempo di emanazione del provvedimento: l'osservanza delle regole del procedimento, infatti, ove contestata, sarà oggetto di dibattito e di valutazione nelle sedi stabilite (amministrativa in caso di istanza di autotutela, contenziosa in caso di ricorso al giudice tributario). Né, in senso contrario, è condivisibile la tesi secondo la quale, nella norma in esame, la motivazione dell'urgenza è esplicitamente prescritta"*.

L'espressione *"salvo casi di particolare e motivata urgenza"* non appare alla Corte in sé decisiva, poiché non individua con certezza nell'atto impositivo l'unica sede in cui la *"motivata urgenza"* deve essere addotta dall'Ufficio, atteso che *"motivata"* non implica necessariamente il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento. Inoltre, la validità o meno dell'atto emesso ante tempus dipende dalla sussistenza o meno, nella realtà giuridico-fattuale, del requisito dell'urgenza, anziché dalla circostanza (avente valore del tuttosecondario) che tale requisito sia, o no, enunciato nell'atto: *"ciò che conta, in definitiva, ai fini dell'esonero dell'Ufficio dall'osservanza del termine dilatorio, è unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente nella fattispecie vi sia stata"*. A fronte di un avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine de quo 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, in tema di mancato rispetto della sequenza procedimentale prevista per la formazione della pretesa tributaria: *"spetterà, quindi, all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l'esistenza di una valida e 'particolare' – cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione – ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento"*.

Le prime sentenze che specificatamente investono la questione relativa all'atto di accertamento urgente, per annualità in scadenza, sono state di segno favorevole all'Amministrazione finanziaria.

- Con la sentenza n. 11944 del 13.7.2012 (ud. 21.2.2012) la Corte di Cassazione ha affermato che, operando l'esonero all'osservanza del termine di cui all'art. 12, c.7, della L. n. 212/2000, in concorrenza del requisito dell'urgenza nell'emissione dell'avviso (pur se di tale ragione non si fa menzione nella motivazione dell'avviso stesso), nel caso in esame, *“l'esigenza di provvedere senza ritardo risulta in re ipsa dal fatto che era in scadenza, come dedotto dalla controricorrente, il termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 2001”*.
- Con la sentenza n. 20769 dell'11.9.2013 (ud. 9.4.2013) la Corte ha legittimato l'accertamento anticipato per annualità in scadenza. Nel caso di specie, l'atto impositivo indicava espressamente la ragione di urgenza che aveva indotto l'Ufficio a non rispettare il termine di 60 giorni, che risiedeva nella constatazione dell'imminente scadenza del termine di decadenza. *“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)”*.
- Con la sentenza n. 27911 del 13.12.2013 (ud. 22.10.2013) ha confermato la legittimità dell'accertamento anticipato urgente. Proprio in relazione ai principi fissati dalle Sezioni Unite e sopra sintetizzati, ai quali il Collegio intende dare attuazione, la Corte ritiene *“che il giudice tributario è tenuto a verificare l'esistenza di quelle particolari ragioni d'urgenza idonea a giustificare il mancato rispetto del termine dilatorio di cui al comma 7 dell'art. 12. Ora, reputa il collegio che detto requisito, per rispondere a criteri di ragionevolezza che riescano a salvaguardare, secondo un'ottica di bilanciamento delle istanze dell'amministrazione con quelle del contribuente, deve essere legato a una particolare specificità del caso accertato, piuttosto richiedendo uno specifico riferimento agli elementi di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto”*.

Diversamente, in palese contrasto con le pronunce sopra indicate si pone la sentenza n. 1869 del 29.1.2014, con cui la Corte di Cassazione, dopo aver richiamato, in apertura, il principio espresso a SS.UU., con la sentenza n. 18184/2013, osserva che, nel caso in esame, *“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 rilevante che era in scadenza il termine di*

decadenza ... per la rettifica..., 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".

Successivamente, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza 10 giugno 2014, n. 13099, alla luce dei principi affermati dalle SS.UU. (sentenza n. 18184/2013), ha confermato che *"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 ... 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 (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio".*

Secondo il generale pensiero della Corte di Cassazione, la norma, nel prevedere che l'attività di accertamento resti paralizzata per 60 giorni, non trascura di salvaguardare eventuali casi di particolare e motivata urgenza, così mostrando di non dimenticare la necessità per l'Amministrazione di *"dover"* emettere, per esempio, atti di imposizione nel periodo di moratoria: il richiamo riguarda, soprattutto, gli esiti dell'attività di verifica che giungono nella disponibilità degli uffici dopo il 31.10 e che contengono violazioni riferite all'annualità in decadenza al 31.12 successivo.

Qui, l'urgenza dell'Ufficio impositore è, a nostro avviso, assolutamente evidente: se l'Ufficio applicasse pedissequamente la norma contenuta nel comma 7, dell'articolo 12, rinuncerebbe ad avvalersi del proprio potere impositivo, stante l'impossibilità di notificare accertamenti dopo il decorso il termine decadenziale. Per cui, in *primis*, deve ritenersi che i *"casi di particolare e motivata urgenza"* cui si riferisce il legislatore, esulano dal contesto delle decadenze (la cui urgenza è *in re ipsa*), riguardando altre ipotesi per le quali la norma impone una adeguata e specifica motivazione, che giustifichi l'emanazione dell'atto di accertamento prima del termine previsto.

Resta **da verificare la necessità o meno di evidenziare, nella motivazione dell'avviso di accertamento anticipato ed a pena di nullità dell'atto, l'effettiva sussistenza dei "casi di particolare e motivata urgenza", in modo da espressamente rientrare nella fattispecie derogatoria e legittimare l'attività di accertamento.**

Sul punto, nel caso di accertamenti relativi ad annualità in decadenza, nel conformarci al pensiero espresso dalle SS.UU. (vale solo il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente vi sia stata), **tale indicazione non sembra essere necessaria**, tenuto conto che il termine per l'emissione degli avvisi è stabilito a norma di legge. **L'urgenza, pertanto, è talmente evidente da non necessitare di alcuna esplicita menzione che, se pure presente, assurgerebbe a requisito del tutto formale per la "regolarità" dell'atto. E in ogni caso, l'ufficio, in sede di giudizio, potrà provare la sussistenza del requisito esonerativo.**

9 aprile 2015

Gianfranco Antico