
Vanno provati i motivi d'urgenza per anticipare l'accertamento

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 17 Giugno 2015

se il Fisco intende anticipare l'accertamento prima dei 60 giorni previsti dallo Statuto del contribuente a far data dalla notifica del PVC, deve validamente motivare le ragioni che spingono all'urgenza

“In adesione alla giurisprudenza delle Sezioni Unite (sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013) secondo cui, 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, la 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, che nel caso di specie nulla ha dedotto. Inoltre la Corte ha avuto modo di precisare, in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (sentenza n. 2592 del 05/02/2014), che, l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni, dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, per l'emissione dell'avviso di accertamento, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, determina, di per sè, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso 'ante tempus', salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, riferite al rapporto tributario controverso, che non possono identificarsi nell'imminente spirare del termine di decadenza di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, che comporterebbe anche la convalida, in via generalizzata, di tutti gli atti in scadenza, mentre, per contro, è dovere dell'amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale”.

Sono queste le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione nella sentenza n. 6057 del 26 marzo 2015 (ud. 5 marzo 2015), per una ipotesi accertamento notificato prima dei 60 giorni dalla consegna del p.v.c.,

per annualità in scadenza.

LE NOSTRE RIFLESSIONI

Le nostre riflessioni non possono che prendere le mosse dall'intervento della Corte di Cassazione, a SS.UU. (sentenza n. 18184 del 29.07.2013), che ha aderito 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”*.

Se 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, non è necessario tuttavia in sede motiva dar conto *“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”*.

Secondo la Corte, l'espressione *“motivata urgenza”* non individua 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 anticipato dipende dall'effettiva sussistenza o meno del requisito dell'urgenza, anziché dalla circostanza 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 prime sentenze che specificatamente investono la questione relativa all'atto di accertamento urgente, per annualità in scadenza, favorevoli all'Amministrazione finanziaria, le successive pronunce si sono poste in palese contrasto.

La Corte di Cassazione, quindi, nel prevedere che l'attività di accertamento resti paralizzata per 60 giorni, nel rispetto del dettato normativo di riferimento, non dimentica di salvaguardare eventuali *casi di particolare e motivata urgenza* (fra cui gli atti in scadenza), ma non fa discendere direttamente dalla norma procedurale, che impone il rispetto di precisi termini, una *sanatoria* generalizzata.

Pertanto, la Suprema Corte, nelle sue ultime pronunce, non concede un via libera generalizzato all'annualità in scadenza, che resta sempre condizionato alla motivata urgenza (i.e. indicazione del momento in cui il pvc è pervenuto all'ufficio; motivi per i quali si è proceduto al controllo dell'annualità in scadenza; circostanze imprevedibili per le quali si è provveduto al controllo nell'imminenza della scadenza dei termini...)

17 giugno 2015

Roberta De Marchi

1 Con la sentenza n. 11944 del 13.7.2012 la Corte di Cassazione ha affermato che, operando l'esonero dall'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'11.09.2013 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 la Corte ha confermato la legittimità dell'accertamento anticipato urgente. Proprio in relazione ai principi fissati dalle Sezioni Unite e sopra sintetizzati, 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”*.

2 Con la sentenza n. 1869 del 29.01.2014, la Corte di Cassazione ha osservato che, nel caso di specie, *“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 *“... 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”*. E da ultimo, con l'ordinanza n. 539 del 14 gennaio 2015 (ud. 21 novembre 2014) la Corte di Cassazione, nell'ipotesi di annualità in scadenza (nell'avviso notificato al contribuente non erano spiegate le ragioni di urgenza che avevano indotto al mancato rispetto del termine di cui all'art.12, c. 7, della L. n. 212/2000, richiamando sempre la sentenza a SS.UU. n. 18184/2013, ha confermato che l'assunto secondo cui l'esercizio della potestà accertativa costituirebbe oggetto di un'attività non discrezionale, ma vincolata, sicchè 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 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”*.