

# Accertamento anticipato: continuano gli stop dalla Cassazione

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 26 Giugno 2015

la Cassazione continua a mettere paletti all'accertamento anticipato basandosi sull'articolo 12 dello Statuto del contribuente: è nullo l'avviso emesso prima del decorso di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale

E' nullo l'avviso di accertamento emesso prima del decorso dei sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale.

Quanto precede è contenuto nella sent. 11088/2015 della Corte di Cassazione da cui emerge che l'avviso di accertamento emanato in data anteriore al termine di cui all'art. 12, c. 7, legge n. 212/2000 è da considerarsi illegittimo in quanto emesso *ante tempus* in violazione del principio costituzionale posto a garanzia dell'esercizio del contraddittorio.

La norma contenuta nel citato art. 12 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**, fatta eccezione 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.

Nel caso in esame l'ufficio delle entrate ha proposto ricorso in cassazione avverso la sentenza della CTR che aveva annullato un accertamento atteso il mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, c. 7, della legge n. 212/2000.

La Suprema Corte ha ritenuto preliminarmente, alla luce del consolidato orientamento di legittimità (Cass. nn. 654/14 e 5057/2015) che l'espressione "*l'avviso di accertamento non può essere emanato...*", contenuto nel settimo comma del citato art. 12, non può essere intesa come equivalente a "*non può essere notificato o, comunque, altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente*". I giudici hanno sviluppato due ordini di considerazioni: la notificazione è una mera condizione di efficacia, e non un elemento costitutivo, dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, per cui quando l'atto è notificato

significa che lo stesso è già esistente e perfetto ossia che è già stato emanato (Cass nn. 654/2014 e 5057/2015); inoltre se la norma di cui all'art 12 mira a garantire il contraddittorio procedimentale, di conseguenza l'Ufficio deve attendere il decorso del termine previsto per legge per la formulazione di osservazioni e richieste del contribuente prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva o emanato.

Alla luce di quanto sopra la SC ha ritenuto che l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'Ufficio, vale a dire emanato, in data anteriore alla scadenza del termine di cui all'art. 12 legge n. 212/2000 sia **illegittimo, per violazione del contraddittorio procedimentale**, ancorché la relativa notifica al contribuente sia stata effettuata dopo tale scadenza.

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) (Cass. SU n. 18184/2013) 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, c. 1, Dpr 600/73 prima di emettere l'accertamento.(Cass. n. 406/2015).

Sul tema si segnala una sentenza che, contrariamente all'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 atteso che quest'ultimo trova applicazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali (Cass. n. 13588/2014).

26 giugno 2015

Enzo Di Giacomo