

Accertamento anticipato contro Statuto del Contribuente

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 28 Agosto 2015

La giurisprudenza si sta sempre più orientando verso la nullità degli accertamenti notificati al contribuente prima dei 60 giorni previsti dallo Statuto del Contribuente...

E' nullo l'accertamento emesso prima del termine di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione previsto all'art. 12, c. 7, L n. 212/2000.

Quanto precede è contenuto nella sentenza n. 11993/2015 Cass. da cui emerge che l'accertamento è nullo anche se è consegnato al contribuente quattro giorni prima della scadenza del termine, non potendo l'ufficio giustificare il mancato rispetto del termine dilatorio con l'esigenza di evitare la decadenza del potere di accertamento.



L'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000 (statuto del contribuente), attribuisce 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; la disposizione in esame non contempla 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.

Il citato art. 37-bis stabilisce che l'ufficio finanziario deve emanare, a pena di nullità, l'avviso di accertamento, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta

La questione in esame è stata oggetto di numerosi pronunciamenti i quali sono sempre più indirizzati a sancire la nullità dell'accertamento emanato prima del termine dei sessanta giorni di cui al suddetto art. 12, nel rispetto del principio del contraddittorio riconosciuto dall'art. 24 Cost..

Nel caso in esame la banca ha impugnato l'accertamento in cui si contestava l'illegittima deduzione dalla base imponibile di alcune perdite conseguenti a cessioni di credito, ritenute elusive; sia in primo che secondo grado i giudici di merito hanno respinto il ricorso della società che ha proposto ricorso per cassazione eccependo, tra l'altro, la violazione del suddetto art. 12 in quanto l'ufficio aveva emesso l'accertamento prima della scadenza del termine di sessanta giorni dalla consegna del verbale (accertamento emesso il 28 dicembre, notificato il 2 gennaio successivo).

La Suprema Corte ha ritenuto che l'art. 12 costituisce concreta attuazione dei principi di collaborazione e buona fede legati alla diretta applicazione di principi costituzionali (buon andamento e imparzialità) e di quelli comunitari (Corte di Giustizia, causa C-276/12 e C-349/07), per cui il mancato rispetto del termine in esame determina la sanzione di invalidità dell'atto (cfr. Cass, SU, sent.. n. 18134/2013)1.

L'atto tributario, nel caso specifico, è emanato in difformità dal modello legale ed inficiato da vizio di legittimità e, pertanto, deve essere dichiarato nullo anche se la norma non contempla tale invalidità.

Nell'evidenziare che tale vizio rappresenta un vizio di natura sostanziale, i giudici hanno evidenziato che l'Amministrazione deve dimostrare e allegare l'effettiva esistenza di eventuali ragioni derogatorie che non hanno permesso il rispetto del termine di cui all'art. 12.

La normativa prevede alcuni casi di particolare e motivata urgenza in cui è consentita l'inosservanza del termine che, tuttavia, devono essere giustificati, restando a carico dell'Amministrazione l'onere di provare la causa di impedimento (si pensi, ad esempio, ai casi in cui non ci siano pericoli di perdita erariale o accertamenti collegati alla consumazione di reati tributari. Tra i motivi che possono legittimare l'emissione dell'atto prima dei sessanta giorni non è prova idonea l'allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, occorrendo anche la prova che la questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa Pubblica Amministrazione.

Il termine dilatorio in esame è previsto nell'interesse di entrambe le parti del rapporto tributario ed una modifica dello stesso troverebbe giustificazione in relazione al preminente interesse di una delle parti: nel caso specifico in favore della Pubblica Amministrazione che non ha provato di non poter attendere i previsti sessanta giorni.

La Suprema Corte ha formulato il principio secondo cui il verbale di chiusura delle operazioni deve essere redatto in ogni caso redatto entro il sessantunesimo giorno precedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, in quanto l'Amministrazione è tenuta, a pena di nullità all'osservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12 della legge n. 212/2000.

Corte Costituzionale n. 132/2015

Deve annoverarsi sull'argomento il recentissimo pronunciamento dei giudici delle leggi che, sulla questione di legittimità costituzionale riguardante l'art. 37-bis, c. 4, Dpr n. 600/1973, ha stabilito che in caso di accertamento antielusivo la nullità derivante dalla mancata osservanza del termine dei sessanta giorni dalla chiusura del verbale per l'emanazione dell'accertamento è legittima. Tale invalidità non assurge ad una mera formalità ma è forma di garanzia dell'effettività del contraddittorio.

L'art. 37-bis, concernente disposizioni antielusive, prevede che sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, diretti ad aggirare, anche mediante abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna norma di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte.

La Corte ha ritenuto, quindi, infondata la questione di legittimità facendo leva sull'effettività della sanzione di nullità comminata ritenuta ragionevole in considerazione del fatto che dal contraddittorio possono sorgere elementi diretti a dimostrare "l'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate".

I giudici hanno ritenuto che la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza di un vizio del procedimento, in quanto non è stato messo a disposizione del contribuente l'intero arco temporale di cui alla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti. Il rispetto del termine dilatorio assolve anche allo scopo di consentire che l'avviso di accertamento sia «specificamente motivato» dall'ufficio tributario, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, come prescrive, sempre a pena di nullità, il comma 5 dello stesso art. 37-bis. Pertanto la nullità dell'atto impositivo trova fondamento in una divergenza dal modello normativo che è di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di questa funzione

28 agosto 2015

Enzo Di Giacomo

1. 1 Tale sentenza ha sancito che la norma di cui all'art. 37-bis Dpr n. 600/73 costituisce concreta attuazione dei principi di collaborazione e procedimentale delle fattispecie abusive al pari dell'art. 12, c. 7, ed entrambe devono essere interpretate unitariamente secondo l'interpretazione della giurisprudenza comunitaria. Quest'ultima ha ritenuto che il rispetto dei diritti di difesa rappresenta un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni volta che l'ufficio adotta un atto lesivo nei confronti di un soggetto.