
L'accertamento anticipato è sempre nullo?

di [Enzo Di Giacomo](#)

Publicato il 17 Dicembre 2015

siamo a fine anno solare: analizziamo il problema dell'accertamento anticipato dal Fisco rispetto ai 60 giorni successivi alla notifica del PVC previsti dallo Statuto del contribuente

E' nullo l'accertamento emesso prima del termine dilatorio di 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti avanzata dall'ufficio finanziario.

Il principio è contenuto nella sentenza n. 23050/2015 della Cassazione da cui emerge che la nullità dell'avviso di accertamento è la conseguenza di un vizio del procedimento la cui sanzione di invalidità rappresenta uno strumento efficace di garanzia e tutela del diritto di difesa e dell'effettività del contraddittorio.

Procedura di accertamento

L' art. 37-bis, c. 4, del Dpr n. 600/1973 (norma soppressa dal 02/09/2015 dall'art. 1, c. 2, D.Lgs. n. 128/2015 - G.U. n. 190 del 18 agosto 2015 - le cui disposizioni si intendono riferire all'art. 10-bis Legge n. 212/2000), 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 il termine 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta. L'abrogazione del predetto art 37 -is, appare coerente con l'unificazione delle nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale che vengono fuse in un'unica definizione (art. 10-bis, c. 1), che reindirizza tutti i previgenti rinvii in favore della disposizione abrogata al nuovo art. 10-bis; la seconda è la **previsione espressa di irrilevanza penale** delle condotte abusive, che potranno essere **sanzionate solo amministrativamente** (cfr. art. 10-bis, c. 13).

Tale norma è da mettere in correlazione con l'art. 12, c. 7, legge n. 212/2000, che prevede il diritto del contribuente sottoposto a verifica fiscale a presentare all'ufficio, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che dovranno essere valutate dallo stesso 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.

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..

In particolare, la giurisprudenza di legittimità ha sancito la nullità dell'avviso di accertamento quando quest'ultimo 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(1). 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 al cit.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 tributari⁹). 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 PA.

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 PA che non ha provato di non poter attendere i previsti sessanta giorni.

Fattispecie

Nel caso in esame la società ha impugnato l'avviso di accertamento con cui l'ufficio contestava l'abuso del diritto e sia in primo che secondo grado i giudici tributari hanno annullato l'atto impositivo. In particolare, si era verificato che nel corso di una riunione fissata con l'ufficio, diretto alla verifica della possibilità di giungere ad un accertamento con adesione, la società, forniti i primi chiarimenti, si era riservata di indicarne degli altri e l'accertamento era stato emesso senza attendere tali ulteriori chiarimenti.

I giudici di legittimità hanno ritenuto che la ratio dell'art. 37-bis va individuata “nell'esigenza di tutelare il diritto di difesa e il contraddittorio nella fase procedimentale prodromica all'emissione dell'avviso di accertamento, oltre che lo stesso diritto/dovere dell'amministrazione di pervenire ad un esercizio corretto e informato dei propri poteri di accertamento e imposizione, in ossequio ai principi costituzionali...”; tale richiesta resterebbe priva di significato se non ne seguisse anche la necessità di attendere il termine fissato per l'invio dei chiarimenti richiesti.

Secondo l'orientamento prevalente di legittimità le circostanze dell'invalidità dell'accertamento di cui all'art. 37 bis, in caso di difformità al modello legale, sono da collegare a quelle che derivano dalla violazione dell'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000, che prevede il diritto del contribuente a presentare specifiche memorie entro sessanta giorni dalla consegna del verbale(2).

La sanzione di invalidità dell'atto tributario, in presenza di una nullità, è collegata al sistema ordinamentale comunitario e nazionale, in quanto difforme dal modello legale e inficiato da vizio di legittimità.

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. Si evidenzia 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 L n. 212/2000

E' stata richiamata la sentenza della Corte Costituzionale che ha stabilito che, in caso di accertamento antielusivo è legittima la nullità derivante dalla mancata osservanza del termine dei sessanta giorni dalla chiusura del verbale per l'emanazione dell'accertamento, dovendosi inquadrare tale invalidità come forma di garanzia del contraddittorio e non come una mera formalità (sent. 07/07/2015, n. 132).

La norma in parola 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 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'accertamento per inosservanza del termine dilatorio 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.

La Suprema Corte ha ribadito, quindi, la nullità dell'atto in quanto emesso in violazione del diritto al contraddittorio preventivo stabilito per legge.

Note

1. Cass n. 11993/2015. 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.

2. 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).

17 dicembre 2015

Enzo Di Giacomo