

La Corte Costituzionale conferma la validità dell'accertamento anticipato

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 17 agosto 2009

...nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza

Premessa

Il comma 7, dell'art. 12, della legge n. 212/2000 – dispone che *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

La dottrina e della giurisprudenza, nel corso di questi anni, si sono occupati più volte della questione, pervenendo a soluzioni non univoche.

Affrontiamo la rilevante problematica, alla luce dell'ultima ordinanza della Corte Costituzionale n. 244 del 24 luglio 2009, che conferma la legittimità del cd. Accertamento anticipato.

La posizione della giurisprudenza

Attraverso le diverse sentenze emesse, analizziamo la posizione che ha assunto la giurisprudenza:

- con la sentenza n. 12 del 7 marzo 2002, i giudici della IX sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia hanno dichiarato illegittimo un accertamento in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, in quanto notificato dopo 32 giorni dalla notifica del p.v.c. e stigmatizzando come *“...il divieto di frettolose notifiche imposto dal comma 7*

dell'art. 12 della legge 212/2000 impone agli Uffici Erariali ed alla Guardia di Finanza una nuova tempistica e quindi una nuova organizzazione del lavoro nelle attività di verifica, di verbalizzazione, di istruttoria e di notifica degli accertamenti". I giudici bresciani proseguono affermando che "...i termini di decadenza dell'accertamento non legittimano la violazione di una norma che, in aggiunta, ha il pregio di evitare, nei casi di specie, la corsa degli uffici accertatori alle notifiche negli ultimi giorni del mese di dicembre dell'anno di decadenza";

- con la sentenza n.556 del 30 ottobre 2002, la Sez. XX, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, ha pronunciato l'annullamento degli atti impugnati, poiché "non senza pregio è il rilievo dell'illegittimità dell'avviso di rettifica Iva per l'anno 1996 notificato alla ricorrente in violazione dell'art.12, comma 7, della legge 212/2000, poichè senza una valida motivazione, sia nell'avviso di rettifica che nella costituzione in giudizio, ha violato la norma che vuole che dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla G.d.F. e quello dell'emissione dell'avviso di accertamento deve esserci un intervallo non inferiore a due mesi: infatti, il fatto di trovarsi a ridosso della decadenza dell'accertamento non legittima una violazione, da parte degli uffici, di una norma che ha il pregio di evitare, nei casi di specie, la corsa degli Uffici accertatori alle notifiche degli ultimi giorni del mese di dicembre dell'anno di scadenza dei termini";

- con la sentenza n. 75 del 16/7/2004 (Sez. VII), la Commissione tributaria provinciale di Bari, pur dando atto che la norma non prevede specifiche sanzioni, osserva che la legge n. 212/2000 "prevede numerosi termini che, per logica comune, non possono considerarsi meramente ordinatori....e peraltro....l'ufficio nell'avviso di accertamento ha completamente omesso di richiamare e motivare l'urgenza che, a suo dire, avrebbe imposto il mancato rispetto del termine di gg. 60";

- con la sentenza n. 41 del 18 ottobre 2005, la I sezione della Comm. Trib. Prov. di Udine, ha affermato che il mancato rispetto del termine dei 60 gg. comporta una lesione dei diritti del contribuente e la perdita delle garanzie riservate dalla norma, con ciò determinando la nullità e l'inefficacia dell'atto di accertamento, ancorchè tale conseguenza non sia espressamente prevista, dal momento che, comunque, il legislatore ha utilizzato "un'espressione perentoria (non può essere emanato)"; né vale la difesa dell'ufficio che aveva fatto rilevare tra che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 12070 del 1° luglio 2004, aveva ribadito "il principio secondo cui, la mancata previsione, in una norma dello Statuto più volte citato, di una sanzione espressa derivante dalla violazione delle prescrizioni ivi contenute, non comporta la nullità dell'atto che contenga detto vizio" **(1)**;

- con la sentenza n. 158, del 5 gennaio 2006, la II sezione della Comm. Trib. Prov. di Cosenza ha dichiarato illegittimo l'accertamento anticipato, ritenendo, fra l'altro, che la deroga per i casi di particolare e motivata urgenza non riguarda l'approssimarsi della scadenza dei termini di decadenza del potere accertativo;

- con la sentenza n. 4 del 16 gennaio 2006, depositata il 31 gennaio 2006, la prima Sezione della Comm. Trib. Prov. di Siracusa ha annullato l'accertamento anticipato, affermando che la violazione è rilevabile ex officio;

- con la sentenza n. 15 del 23 febbraio 2006, la XI Sezione della Comm. Trib. Prov. di Genova ha annullato l'atto di accertamento poiché sono trascorsi solo 18 giorni dalla notifica del pvc.

Nel caso in questione, il pvc è dato 9 dicembre 2004 mentre l'avviso di accertamento è stato notificato il 31 dicembre dello stesso anno, e pertanto "nullo e non sanabile in quanto emesso in violazione della norma relativa al potere di emanare l'atto" né "l'imminente decadenza può essere assunta come motivo di urgenza poiché la tempistica e le modalità per mezzo delle quali si sviluppano le ispezioninon possono precludere il diritto alla difesa del contribuente";

· con la sentenza n. 141 dell'8 maggio 2006, depositata il 29 maggio 2006, la I Sezione della Comm. Trib. Prov. di Viterbo ha statuito l'illegittimità dell'avviso di accertamento - per mancato rispetto dei 60 gg - , in quanto lesivo del riconosciuto diritto del cittadino di fare osservazioni che avrebbero potuto precludere l'emissione dell'avviso di accertamento; tuttavia, i giudici - questa volta - affermano che la deroga possa avvenire " solo dietro motivi di particolare urgenza che nel presente caso non sono stati esplicitati e quindi in loro assenza gli accertamenti sono da considerarsi illegittimi";

· con la sentenza n. 223 del 14 dicembre 2006, la VI Sezione della Comm. Trib. Prov. di Modena, richiamando precedenti pronunce di merito, dopo aver osservato che "il provvedimento impugnato non contiene alcuna motivazione a sostegno del mancato rispetto del termine dilatorio e delle pretese ragioni di urgenza allegate dall'ufficio soltanto in questa sede", afferma che "in ogni caso, le ragioni di particolare e motivata urgenza che legittimerebbero il mancato rispetto del termine dilatorio non potrebbero comunque - ad avviso di questo collegio - ridursi alla sola circostanza dell'imminenza dello spirare del termine decadenziale previsto per la legittimità dell'accertamento. Né soffrirebbe il principio costituzionale di un buon andamento dell'amministrazione, che deve procedere con efficienza e precisione nell'attività di accertamento (art. 97 comma 1 Cost.)".

Di segno opposto sono, invece, alcune sentenze di secondo grado:

- la Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza del 7 aprile 2005 n. 55/7/2005, ha affermato che l'invocata nullità non può essere sentenziata poiché la norma non stabilisce una sanzione di illegittimità nel caso di inosservanza; inoltre, i giudici laziali osservano che, trattandosi di una norma di cooperazione, e - si ripete - in assenza di una sanzione, apparirebbe irragionevole e sproporzionato far discendere la nullità dell'avviso di accertamento. Alla luce di tali argomentazioni, i giudici di secondo grado hanno ritenuto che "il mancato rispetto di quel termine non può inficiare un atto d'accertamento, salvo che non sia venuta a mancare, irrimediabilmente, una garanzia posta dalla legge a difesa dei diritti del contribuente. Garanzia che non è stato denunciato essere venuta meno nella specie, dato che la censura si colloca su un mero piano di denuncia di non rispetto di una formalità e si ferma qui";
- la Commissione tributaria regionale della Sicilia - sez. 4, con sentenza n. 60 del 18 aprile 2006, dep. il 20 giugno 2006 - ha osservato che "se è concesso al contribuente la facoltà, non vincolante per l'Amministrazione finanziaria, di presentare, dalla notifica di un processo verbale di constatazione, eventuali ed idonee deduzioni, è altrettanto vero che il mancato rispetto delle predette norme non comporta nullità dell'atto emesso dall'ufficio";
- la Commissione tributaria regionale del Lazio - Sez. X, sentenza n. 181 del 20 novembre

2006 (dep. il 27 novembre 2006) -, ha ritenuto che non è nullo l'avviso di accertamento emesso prima della decorrenza dei 60 giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, che il comma 7 dell'art. 12 della L. n. 212/2000 accorda al contribuente per comunicare osservazioni e richieste che debbono essere valutate dagli uffici impositori. La Commissione rileva *"l'erronea interpretazione della norma contenuta nell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 atteso che la legge non stabilisce affatto una sanzione di illegittimità per l'atto impositivo che sia emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica. La legge, infatti, non prevede alcuna sanzione se l'avviso viene trasmesso prima, né la nullità dell'avviso stesso"*;

- la Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sez. n. 12, sentenza n. 61/12/07 del 9 luglio 2007 (dep. il 27 luglio 2007) -, dopo aver affermato che l'art. 21-septies e octies della legge n. 241790 *"non costituiscono deroga ai preceppiti statutari in quanto il comma 7 dell'art. 12 dello statuto non commina la sanzione della nullità degli atti di accertamento emanati prima della scadenza di cui al comma 7 e, inoltre, nessuna altra disposizione prevede tale conseguenza"*, afferma che il mancato rispetto del termine dei 60 gg. determina la mera annullabilità dell'atto. In pratica, poiché in materia tributaria non vi sono norme speciali che derogano ai principi generali della legge n. 241/90, opera l'art. 21-octies della citata legge n. 241/90 che sancisce la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma se, per la natura vincolata del provvedimento risulti palese che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Per i giudici d'appello - che hanno riformato la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 393/18/06 - l'ufficio ha ribadito nella propria difesa la validità dei recuperi effettuati e quindi *"eventuali osservazioni formulate all'Agenzia delle Entrate prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, non avrebbero modificato il contesto nel quale l'atto è stato emanato"* e che *"l'eventuale preliminare raffronto non avrebbe dato risultati diversi"*.

L'ordinanza n. 244/2009 della Corte Costituzionale

Con ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 (ud. del 16 luglio 2009) la Corte Costituzionale ha ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, sollevata, in riferimento agli artt. 24 e 111 della Costituzione.

La questione rimessa

La questione nasce dall'ordinanza depositata il 5 dicembre 2007 e notificata il 17 novembre 2008, della Commissione tributaria regionale della Campania.

Nel corso del giudizio di appello proposto da L.M.C. nei confronti dell'ufficio di Caserta ed avente ad oggetto la sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale di Caserta aveva ritenuto valido l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio tributario prima del decorso di 60 giorni dalla notificazione al contribuente del processo verbale di accesso, è stata sollevata, in riferimento agli artt. 24 e 111 della Costituzione, questione di legittimità

costituzionale del comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Detto comma viene censurato dal giudice rimettente *«nella parte in cui non prevede la nullità dell'atto di accertamento, qualora il medesimo venga notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni che deve trascorrere dalla data di consegna del processo verbale di contestazione e la notifica dell'atto di accertamento»*.

Il giudice a quo riferisce, in punto di diritto, che: a) la disposizione denunciata disciplina *«una fase procedimentale - diretta a garantire e incentivare il principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente - che esalta la funzione propria del contraddittorio»*, perché le regole da essa introdotte *«mirano a salvaguardare i diritti e le garanzie del contribuente attraverso il rispetto delle formalità procedurali previste, dando rilievo e tutela al contraddittorio quale fase che deve contraddistinguere il rapporto tributario»*; b) il principio del contraddittorio è desumibile dagli artt. 24, secondo comma, e 111 Cost., e *«costituisce l'insieme di regole che presiedono la partecipazione delle parti all'interno di ogni procedimento giurisdizionale, traducendosi in una possibilità di tutti i soggetti che partecipano al procedimento di riuscire a determinare una pronuncia a loro favorevole»*; c) né la disposizione censurata né altre disposizioni della legge n. 212 del 2000 prevedono *«alcuna sanzione [...] nel caso in cui non venga rispettato il termine di 60 giorni che deve intercorrere fra la data di consegna del processo verbale di contestazione e la notifica dell'atto di accertamento»*.

Su tali premesse, la Commissione tributaria ritiene non manifestamente infondata la sollevata questione, perché, in conseguenza di tale mancata previsione di nullità, l'emanazione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del suddetto termine di 60 giorni violerebbe sia il diritto di difesa del contribuente sia il principio del contraddittorio, garantiti, rispettivamente, dagli artt. 24 e 11 Cost.. La stessa Commissione osserva che all'accoglimento della questione *«conseguirebbe la nullità dell'accertamento»*.

La difesa erariale

La difesa erariale afferma, in primo luogo, che la disposizione censurata reca una disciplina del procedimento amministrativo, mentre gli artt. 24 e 111, evocati quali parametri costituzionali, si riferiscono al processo giurisdizionale e non al procedimento amministrativo.

A sostegno di tale affermazione, richiama l'ordinanza della Corte di cassazione n. 19875 del 2008, secondo la quale la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla disposizione censurata non ne determina la nullità, perché: a) tale atto ha natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda; b) manca una specifica previsione di nullità; c) resta garantito al contribuente il diritto di difesa in

via giudiziaria e in via amministrativa attraverso l'autotutela.

In secondo luogo, l'Avvocatura generale dello Stato sostiene che la mancata previsione della nullità non esclude che l'amministrazione sia vincolata al rispetto del termine di sessanta giorni previsto dalla disposizione denunciata, con conseguenze *«sotto il profilo disciplinare per il funzionario incaricato»*, ovvero in sede di condanna alle spese legali nel caso di accoglimento del ricorso *«allorché appaia evidente che il mancato rispetto del termine non ha consentito al contribuente di portare a conoscenza dell'ufficio circostanze tali da impedire la stessa emanazione dell'avviso»*.

In terzo luogo - sempre per la difesa erariale - la nullità per il mancato rispetto del termine costituirebbe una sanzione sproporzionata rispetto alla tutela dell'interesse al buon andamento della pubblica amministrazione, perché tale interesse deve essere bilanciato con quello alla riscossione dei tributi, che trova fondamento nell'art. 53 Cost.

L'ordinanza

Il giudice rimettente ha censurato la disposizione nella parte in cui *«non prevede la nullità dell'atto di accertamento»*, qualora il medesimo venga *«notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni che deve trascorrere dalla data di consegna del processo verbale di contestazione e la notifica dell'atto di accertamento»*.

Tale questione di legittimità costituzionale è manifestamente inammissibile, perché il giudice a quo, invece di sollevarla, *“avrebbe dovuto preliminarmente esperire un tentativo di interpretare diversamente la disposizione censurata ed il complessivo quadro normativo in cui essa si inserisce, così da consentire di superare il prospettato dubbio di costituzionalità. In particolare, la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza»*;

A sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-septies della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), e alla luce di tali disposizioni, *“la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa*

disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)".

Sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 (che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

Il giudice a quo si è invece limitato ad asserire che *"la disposizione censurata non è assistita da alcuna sanzione di invalidità, facendo derivare da tale mera asserzione la prospettata illegittimità costituzionale"*.

La Corte, inoltre, rileva l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., quali evocati parametri di costituzionalità. *"Infatti, la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali (ex plurimis, sentenza n. 20 del 2009; ordinanze n. 211 e n. 13 del 2008, n. 180 del 2007; nonché, con particolare riferimento all'art. 24 Cost., ordinanze n. 940 e n. 21 del 1988, n. 324 del 1987)"*.

Francesco Buetto

17 Agosto 2009

NOTE

(1) Afferma ancora l'Ufficio che la *ratio* dell'autorevole giurisprudenza richiamata è ispirata all'applicazione del principio della conservazione degli atti giuridici e va, nel caso di specie, inquadrata nell'ottica di un equilibrato rapporto tra contribuente ed Erario, non consentendo, di contro, irragionevoli situazioni di ipertutela.

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l