

## Accertamento anticipato: un punto a favore del Fisco

di **Francesco Buetto**

Publicato il 8 novembre 2011

la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dallo Statuto del contribuente non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso

Con sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011 (ud. del 7 giugno 2011), la Corte di Cassazione ha ritenuto che la violazione dell'art. 12 c. 7 della L. n. 212/20001 non determina in assoluto la nullità dell'atto, attesa la natura vincolata dello stesso rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso.

### **Il nucleo centrale sentenza della Cassazione**

I giudici supremi, una volta ritenuto che la citata disposizione, si applica "anche all'avviso di irrogazione di sanzioni, ove questo risulti notificato (come nella specie) prima del termine stabilito in rapporto al verbale di constatazione", hanno comunque salvato l'atto anticipato.

Alla Corte è manifesto il pensiero dottrinale, orientata nel senso della illegittimità dell'atto anticipato; pur tuttavia, a ciò la Corte obietta "che l'affermazione non giustifica la conclusione che si intende trarre, le volte in cui - come nella specie - non risulta che il contribuente si sia avvalso, neppure dopo l'adozione dell'atto, della facoltà di presentare osservazioni, in sede amministrativa, in ordine all'esito delle operazioni di controllo".

La Suprema Corte, inoltre, è ben conscia del contrasto esistente davanti alla stessa Corte di Cassazione: “un orientamento ha considerato che in effetti una invalidità consegue alla violazione suindicata le volte in cui l’avviso (di accertamento) non rechi motivazione sull’eventuale urgenza che ne ha determinato l’adozione prima del termine (da ultimo Cass. n. 10381/2011, in relazione alla anteriore Cass. n. 22320/2010). Trattasi però di affermazione che al collegio non appare direttamente pertinente al tema, per il fatto di risultare supportata da un riferimento alla distinta sanzione di invalidità dell’atto prevista in via generale dalla L. n. 241 del 1990, art. 21 septies, (e, con specifico riferimento alle imposte dirette e all’Iva, rispettivamente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56). E dunque al distinto (e per certi versi generalissimo) problema della nullità dell’atto dell’amministrazione finanziaria per difetto del requisito contenutistico rappresentato dalla motivazione, secondo quanto prescritto dall’art. 7 dello statuto del contribuente in relazione alla citata L. n. 241 del 1990, art. 3”.

Per i giudici, “un simile orientamento non si pone nell’ottica delle conseguenze dell’adozione dell’atto impositivo prima del decorso del termine di sessanta giorni - ottica che, invero, non viene considerata affatto - sebbene in quella del vizio di contenuto sul rilievo offerto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1. Mentre può osservarsi che, rispetto alla adozione anzi termine, il ripetuto art. 7 non rileva per nulla, dal momento che esso si riferisce alla motivazione dell’atto dell’amministrazione finanziaria in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione impositiva in quanto tale, non la tempistica”.

La Corte, quindi, rileva che “al distinto orientamento secondo il quale l’art. 12, comma 7, cit., non è presidiato da sanzione alcuna. In particolare va condivisa la considerazione che la notifica dell’avviso di accertamento (e dell’eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina in assoluto la nullità stante la natura vincolata dell’atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso. Resta difatti comunque garantito al contribuente (come del resto riconosciuto da C. cost. n. 244/2009) il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela), quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge (cfr. Cass. n. 19875/2008; n. 3988/2011)”.

Nel caso di specie, la Suprema Corte aderisce a tale ultima interpretazione: “devesi ritenere immanente al sistema dello statuto del contribuente il principio di tassatività delle nullità dell’atto che contiene la pretesa tributaria, nel senso di doversi escludere che, ove la L. n. 212 del 2000, non precisa gli effetti della violazione dell’obbligo indicato - in particolare non comminando la nullità dell’atto - codesta nullità possa poi dedursi dai principi di cui all’art. 97 Cost., o da quelli del diritto tributario e, in generale, dell’azione amministrativa. Non può invocarsi, cioè, con riguardo all’atto amministrativo tributario, il diverso principio di virtualità notoriamente invalso in ordine alle nullità negoziali (art. 1418 c.c.). Tanto risulta testualmente confermato dall’interpretazione offerta in sede di scrutinio di costituzionalità con riguardo a disposizioni dello statuto omologhe a quella di cui qui si discute. Per esempio in ragione dell’eguale principio sostenuto dalla Corte costituzionale a proposito della medesima L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, che stabilisce - con previsione pur ritenuta volta ad assicurare la trasparenza amministrativa, l’informazione del cittadino e il suo diritto di difesa v. C. cost. n. 377/2007 (ord.) - che gli atti dell’amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l’altro, il responsabile del procedimento (v. C. cost. nn. 58/2009, 221/2009 291/2009, 13/2010, 349/2010)”.

“Dall’altro l’anzidetta soluzione è confermata dalla constatazione che analogo criterio orientativo risulta, nella più recente giurisprudenza di questa Corte, adottato anche in materia di sanzioni amministrative, riguardo al non dissimile quesito attinente al termine dilatorio di cui alla L. n. 689 del 1981, art. 18, per l’emissione dell’ordinanza-ingiunzione (v. Cass. nn. 21420/2006, 6997/2006). Finanche quindi le esigenze di coerenza sistematica supportano la conclusione sopra riferita”.

<b>Il principio di diritto enunciato</b>
“La notifica dell’avviso di accertamento (e dell’eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell’atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso”.

## Breve nota

Abbiamo voluto riportare ampi stralci della sentenza, perché la ricostruzione effettuata dalla stessa Corte Cassazione rileva la sproporzionalità della sanzione dell'illegittimità rispetto al precetto violato.

L'intervento si pone sulla scia della Corte di Cassazione del 2008 - sentenza n.19875 - si era attestato su una interpretazione letterale del dettato normativo, valorizzando il principio per cui "ubi lex voluit dixit", facendo rimarcare l'assenza di qualunque previsione di nullità degli atti emessi in violazione delle disposizioni contenute nel comma 7 dell'art. 12 dello Statuto<sup>2</sup>, e confermando il principio di carattere generale, peraltro ormai codificato, che il provvedimento amministrativo può considerarsi assolutamente nullo o inesistente solo nelle ipotesi in cui esso sia espressamente qualificato tale dalla legge, oppure manchi dei connotati essenziali dell'atto amministrativo, necessario ex lege a costituirlo, quali possono essere la radicale carenza di potere da parte dell'autorità procedente, ovvero il difetto della forma, della volontà, dell'oggetto o del destinatario.

Qui, oltretutto, la Corte pone al centro della sentenza il carattere vincolato dell'accertamento rispetto al pvc.

Tuttavia, da ultimo, tale interpretazione aveva ricevuto una battuta d'arresto con la sentenza n. 18906 del 16 settembre 2011 (ud. del 7 aprile 2011), che aveva sancito la illegittimità dell'accertamento notificato prima che siano trascorsi 60 giorni dalla consegna del Pvc; la Corte, pur prendendo atto che la sanzione dell'illegittimità è certamente molto opinabile e che comunque non è né arbitraria né pretestuosa, che "appare suscettibile di dar luogo a risultati disfunzionali e fuori misura", conclude affermando che "non dovrebbe essere troppo difficile, per l'amministrazione finanziaria, evitare tali risultati adeguandosi operativamente a questo più rigoroso regime".

Il contrasto aperto riteniamo che vada risolto a Sezioni Unite, per avere così una interpretazione più certa.

23 ottobre 2011

Francesco Buetto

1 Tale comma 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”.

2 Come ricorda la stessa Corte Cassazione, nella pronuncia che si annota, la Camera dei Deputati aveva cassato l’emendamento che prevedeva l’inserimento, nel testo dello Statuto, della previsione di nullità.

