

Il commercialista telematico

L'ACCERTAMENTO ANTICIPATO: HA RAGIONE IL FISCO

Comm. Trib. Reg. , Sez. X, n. 181 del 20 novembre 2006, dep. il 27 novembre 2006

di Gianfranco Antico

Il comma 7, dell'art. 12, dello Statuto del contribuente - legge n. 212/2000 – prescrive 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*”.

Tale norma è da un pò di tempo a questa parte sotto i riflettori della dottrina¹ e della giurisprudenza, per le implicazioni che ne derivano all'attività di accertamento.

Il principio stabilito dalla norma in questione è stato già più volte “*derogato*” dall'Amministrazione Finanziaria che ha emesso l'avviso di accertamento prima dello scadere dei sessanta giorni senza segnalare o motivare l'urgenza che giustificerebbe tale comportamento.

Ritorniamo piacevolmente sull'argomento, dopo l'ultima sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio – Sez. X, n. 181 del 20 novembre 2006 (dep. il 27 novembre 2006), secondo cui 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 giurisprudenza di prime cure

Le commissioni tributarie di prime cure, che hanno cominciato ad esaminare la problematica, hanno spesso annullano gli avvisi di accertamento anticipati:

- 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*

¹ In merito, si rinvia ad ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in “ *il fisco*”, n. 44/2003, fascicolo, n. 1, pag. 6873; ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in “ *il fisco*”, n. 19/2004, pag. 2929; ANTICO-FUSCONI, *Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni del contribuente ex art. 12 dello Statuto*, in “ *Dialoghi di diritto tributario*”, n. 9/2005; CORONAS, *Statuto del contribuente. Verifiche fiscali – Effetti del mancato rispetto del termine di cui all'art.12, comma 7, della legge 212/2000*, in “ *La settimana fiscale*”, n.17/2004, pag.38; TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica ?*, in “ *Bollettino Tributario*”, n. 12/2006, pag. 1056; PERONACE, *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, in “ *Bollettino Tributario*”, n. 12/2006, pag. 1057; AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, della L.n.212/200)*, in “ *il fisco*”, n. 1/2007, pag. 59

Il commercialista telematico

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”;

- la Commissione tributaria provinciale di Roma, Sezione XX, con sentenza n.556 del 30 ottobre 2002, 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”;*
- la quinta Sezione della Commissione Tributaria provinciale di Sassari, con la sentenza n.97, pronunciata il 27 ottobre 2003, e depositata l'8 marzo 2004, ha annullato l'avviso impugnato “ *perché emesso in violazione dell'articolo 12 comma 7 dello statuto del contribuente (sdc), disposizione cui deve riconoscersi carattere imperativo e valore di principio generale ai sensi dell'art.1 della stessa legge, in relazione al termine di sessanta giorni, dalla comunicazione della copia del verbale di chiusura delle operazioni”*, senza nessuna motivazione da parte dell'ufficio, in sede di accertamento, delle ragioni della particolare urgenza;
- con sentenza n. 44, pronunciata il 28.2.2003 e depositata il 4.4.2003, la terza Sezione della Commissione provinciale di Siracusa così si esprime testualmente: “*l'eccezione preliminare di legittimità degli atti per la inosservanza dell'art.12, co. 7, della L. 212/2000, ha rilievo, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio che la norma non è assistita da sanzione alcuna. Infatti, le formalità procedurali sono dettate dalla legge a garanzia e salvaguardia del diritto di difesa in contraddittorio nel processo tributario: il mancato rispetto di tali formalità e del termine fissato per ciascuna di esse, inficia il procedimento con la conseguenza di invalidare gli atti relativi*”. Nel caso di specie, il processo di verifica è stato notificato il 22.11.2001 e gli avvisi di accertamento sono stati notificati alla società ricorrente l'11.12.2001, non tenendo conto del disposto dell'art.12, co. 7, che ammette la deroga per motivi d'urgenza, in quanto l'anno d'imposta 1995 era in scadenza al 31.12.2001;
- la Sez.3, della Comm. Trib. Prov. di Caltanissetta del 3 febbraio 2004, dep. Il 10 febbraio 2004, ha affermato che il richiamo ai motivi di urgenza previsti dall'ultimo comma del punto 7 dell'art.12 dello Statuto del contribuente sono validi allorché tale particolare urgenza emerga nell'avviso di accertamento ed identifichi una provata situazione non legata a condizioni prevedibili all'inizio della verifica. Secondo i giudici nisseni, “ *la mancata applicazione della suddetta norma non ha posto la Camera di commercio nella condizione di potere esercitare il suo diritto all'instaurazione di un rapporto interlocutorio con l'Amministrazione finanziaria, previsto alla chiusura del processo verbale di verifica, che avrebbe potuto consentirle di formulare osservazioni e richieste che andavano esaminati e valutati dall'Ufficio impositore e che avrebbero potuto, anche, modificare, la quantificazione della pretesa tributaria in favore della ricorrente. Tanto è vero che le ragioni della motivazione espresse dalla ricorrente in ricorso sono state riconosciute anche se non esplicitamente, dall'Ufficio in questa sede contenziosa, con la proposta avanzata, però, nell'ambito dell'istituto della propria autotutela. La carenza dell'Ufficio ha leso un diritto fondamentale del contribuente, sancito dal relativo statuto, rendendo annullabile l'atto impositivo in argomento, in quanto durante il periodo di 60 giorni previsto dal Legislatore, l'Amministrazione finanziaria era nell'impossibilità di emanare l'avviso di accertamento per decadenza temporanea di potere. A nulla possono valere le richiamate argomentazioni di urgenza, per scadenza dei termini perentori dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 600/73, sollevate dall'Ufficio in sede di costituzione in giudizio. E'*

Il commercialista telematico

parere, infatti, di questo Collegio che il richiamo ai motivi di urgenza previsti dall'ultimo comma del punto 7 dell'art. 12 della legge 212/2000 sono validi allorché tale "particolare urgenza" emerga nell'avviso di accertamento ed identifichi una provata situazione non legata a condizioni prevedibili all'inizio della verifica. Poiché l'urgenza sostenuta dall'Ufficio era prevedibile sin dall'inizio della verifica, non può essere portata a valida giustificazione del mancato rispetto della norma di cui all'art. 12 della legge 212/2000. Per quanto sopra esposto ritiene che il presente avviso di accertamento impugnato vada annullato";

- con sentenza n. 1 del 19.1.2005, la V sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone ha annullato un avviso di accertamento emesso prima del trascorrere dei 60 giorni previsti dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, in quanto l'accertamento anticipato vanifica la tutela e i diritti del privato, ritenendola una violazione grave e insanabile, soggetta a nullità;
- con sentenza n. 75 del 16/7/2004 (Sez. VII), i giudici baresi, pur prendendo atto che la norma *de quibus* non irroga specifiche sanzioni, osservano 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 omissso di richiamare e motivare l'urgenza che, a suo dire, avrebbe imposto il mancato rispetto del termine di gg. 60"²;
- con sentenza n. 359 del 10 maggio 2005, la Sezione XXXIX della Commissione Tributaria regionale laziale ha affermato che "si può senz'altro dedurre che l'accertamento è illegittimo in quanto emesso in violazione dell'art. 12, 7° comma, della legge n. 212/2000, in quanto sia con l'avviso di rettifica che con la costituzione in giudizio, poi, è stata violata la norma che vuole che dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla Guardia di Finanza a quello dell'emissione dell'avviso di accertamento debba trascorrere un intervallo non inferiore a 60 giorni";
- con sentenza n. 15 del 23 febbraio 2006 la XI Sezione della Comm.trib. 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 sentenza n.141 dell'8 maggio 2006, depositata il 29 maggio 2006, la I Sezione della Comm. Trib. 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;

L'ultima sentenza

L'ultima sentenza emessa - n. 181 del 20 novembre 2006 (dep. il 27 novembre 2006) della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. X – sulla scia di una precedente pronuncia sempre di secondo grado (Comm. Trib. Reg. del Lazio, sentenza del 7 aprile 2005 n. 55/7/2005, secondo cui l'invocata nullità non può essere sentenziata poiché la norma non stabilisce una sanzione di illegittimità nel caso di inosservanza; 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

² La sentenza afferma, tra l'altro, che " v'è di più, in quanto il mancato rispetto del termine preclude al contribuente la possibilità di proporre, ove lo ritenga conveniente, istanza di accertamento con adesione, evitando, almeno parzialmente, il carico delle sanzioni". Ci limitiamo solo a ribattere che tale affermazione è priva di fondamento giuridico, atteso che l'art.6, comma 2, D.Lgs.n.218/1997, consente al contribuente, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, indipendentemente dal fatto che questi sia stato notificato prima o dopo i 60 gg, di presentare istanza di accertamento con adesione. In merito, per un esame dell'istituto, sia consentito il rinvio a FERLAZZO NATOLI-FUSCONI-ANTICO, *Guida al concordato fiscale*, ed. Giuffrè, Milano, 2003.

Il commercialista telematico

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*”), hanno ritenuto valido l'accertamento emesso prima della decorrenza dei 60 giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica.

Il fatto

L'Ufficio delle Entrate di Roma 1, il 27 dicembre 2004 notificava alla H.F. e P.H.F.R. GMBH con sede in Amburgo un avviso di rettifica Iva n. RCB 060301568 2004 per l'anno d'imposta 1999.

L'avviso scaturiva da un processo verbale effettuato dagli stessi verificatori dell'ufficio Iva in data 22 dicembre 2004.

La rettifica veniva impugnata contestando, fra l'altro, il mancato rispetto del termine di cui all'art.12, comma 7, della L. n. 212/2000 per avere l'ufficio inviato l'accertamento senza aver fatto trascorrere i 60 giorni dalla verifica.

L'ufficio, in sede di costituzione in giudizio, confermava l'accertamento nel breve termine, ricorrendo i motivi di urgenza stante l'imminente scadenza dei termini per l'azione accertatrice nonché della polizza fideiussoria prestata dal contribuente.

La Commissione tributaria provinciale di Roma, Sez. XX, con sentenza n.429 del 14 dicembre 2005 accoglieva il ricorso, annullava l'atto impugnato, non ravvisando i motivi di urgenza per non attendere i 60 giorni previsti dalla data del verbale per l'emanazione dell'avviso di accertamento.

Avverso la suddetta decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate sostenendo che il mancato rispetto dei 60 giorni per emanare l'avviso di accertamento non inficia l'avviso stesso e permette anche al contribuente di attivarsi per produrre nuovi elementi di giudizio, prove ed eccezioni in sede amministrativa, ma senza che ne discendesse alcuna preclusione a far valere ogni difesa anche nell'eventuale sede giurisdizionale. Tanto più che la ricorrente neanche in sede di giudizio aveva fornito alcun elemento o documento che avrebbe potuto quantomeno modificare l'accertamento operato dall'ufficio.

I motivi della decisione

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*”.

Per questi motivi, i giudici accolgono l'appello dell'ufficio e in riforma della sentenza di primo grado rigettano il ricorso e condannano la società ricorrente al rimborso delle spese di entrambi i gradi di giudizio che liquida in complessivi euro 5.000,00 (cinquemila/00) per il primo grado ed euro 6.000,00 (seimila/00) per il giudizio di appello.

Il nostro pensiero

Lo *strumento* del contraddittorio, pur se normativamente non disciplinato ma di fatto istituzionalizzato dal D.Lgs n.218/97, è il punto nevralgico intorno al quale ruota anche l'attività di

Il commercialista telematico

verifica, che dovrebbe impedire la formulazione di rilievi assolutamente non fondati e che, di fatto, non assicurano gettito³.

Pur non trascurando il fatto che, già prima dello Statuto del contribuente, le norme che regolamentano l'attività di verifica prevedevano la possibilità di presentare osservazioni ed eccezioni, verbalizzate nei processi verbali giornalieri e, quindi, di instaurare un dialogo "preventivo" con i verificatori, la Legge n. 212/2000 compie un ulteriore passo in avanti, sancendo il divieto per l'Ufficio – durante la *pausa* dei 60 giorni – di emettere l'avviso di accertamento, salvo che non si versi in casi di particolare e motivata urgenza.

La paralisi a tempo dell'attività di accertamento deve significare che l'ufficio ha l'obbligo di effettuare un esame critico del processo verbale, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non potendosi limitare a recepire, acriticamente, nell'atto impositivo, il processo verbale, senza tenere conto delle osservazioni, valutazioni e interpretazioni dissenzienti effettuate dal contribuente.

Quindi, *“ la regola del contraddittorio va inserita nel quadro del principio costituzionale del diritto alla difesa, il quale mira a garantire non solo l'uguaglianza delle parti, ma soprattutto di poter esporre e far valere le proprie ragioni e di conoscere le ragioni dell'altra parte, in modo da potervi controbattere ed influire così sull'esito della controversia ”*⁴.

Se è indubbio che la nullità di un atto amministrativo deve essere sempre espressa, la naturale conseguenza è che nel caso in esame ci troviamo davanti ad un semplice invito di tipo organizzativo interno all'amministrazione, non sanzionato.

La motivazione dell'urgenza – che fa venir meno il divieto dei 60 gg. – dovrebbe essere contenuta a sua volta in quella vera dell'accertamento portante la maggiore pretesa impositiva (noi riteniamo che ciò si possa dedurre anche indirettamente sulla base della constatazione che il rilievo ha trovato spazio nell'avviso di accertamento e pertanto è stato esaminato, condiviso e fatto proprio dall'ufficio). Una sanzione del genere non può che essere manifesta, non potendo desumersi indirettamente.

A nostro avviso, se è sostenibile la tesi ⁵ secondo cui il comma 7 va visto *“ anche quale completamento della motivazione dell'avviso di accertamento che ne potrebbe seguire, poiché gli uffici non potranno ignorare le osservazioni di parte”* (che pertanto deve essere coordinato con l'art.7 dello Statuto) e che *“ la carenza di motivazione conduce alla nullità dell'atto”*, ciò non può portare a ritenere che il mancato rispetto dei 60 giorni conduca – *sic et simpliciter* - alla nullità dell'atto.

Occorre infatti valutare se sussistono le ragioni di particolare e motivata urgenza che *“salvano”* in qualche modo la notifica anticipata dell'avviso di accertamento.

La norma in esame non contiene nessuna espressa sanzione nei confronti dell'ufficio che non si attiene a queste disposizioni ⁶ e pertanto qualsiasi valutazione è rimessa alla sensibilità dell'organo giudicante.

³ Cfr. CAPOLUPO, in *“ Manuale dell'accertamento delle imposte ”*, seconda edizione, pag.1989, secondo cui *“ è pacifico che l'art.12, comma 7, dello Statuto ha introdotto una nuova forma di contraddittorio, obbligatorio per l'Amministrazione Finanziaria e senza effetti preclusivi per il contribuente”*.

⁴ FUSCONI, *Il contraddittorio nell'adesione e nel concordato preventivo*, in *“ il fisco”*, n. 42/2003, pag. 6550

⁵ BUSCEMA, *“ Statuto del contribuente. La tutela effettiva dell'art.12”*, in *“ il fisco”*, n. 10/2002, fasc. n. 1, pag. 1467

⁶ PEZZUTO-SCREPANTI, *“ La verifica fiscale”*, Milano, 2002, pag. 482, sostengono che *“ la disposizione in commento non collega una esplicita sanzione di nullità all'emanazione dell'atto impositivo prima del decorso dei sessanta giorni concessi al contribuente; tuttavia tale inosservanza, qualora non giustificata da una adeguata motivazione che dia esplicita contezza della particolare situazione di urgenza che la giustifica (individuabile, ad esempio, nell'imminente scadenza dei termini di accertamento), configura un vero e proprio vizio di legittimità che non può che tradursi nell'idoneità dell'avviso di accertamento a produrre gli effetti giuridici cui lo stesso è finalizzato, rilevabile giudizialmente secondo i rimedi ordinari”*.

Il commercialista telematico

Se, quindi, è indiscutibile cercare di instaurare una costruttiva dialettica tra contribuente e ufficio impositore nell'interesse della legittimità e proficuità del controllo, la Corte di Cassazione, con sentenza n.9946 del 28 luglio 2000, ha evidenziato che “...nessuna norma prevede una nullità degli atti posti in essere dall'ufficio senza l'instaurazione del contraddittorio anticipato inteso a consentire la prova contraria nella fase amministrativa, e nessuna norma prevede dei termini (e quindi delle decadenze) per fornire la prova contraria, per cui legittimamente si può ritenere che una tale prova contraria può essere data sia nelle fasi anteriori alla emissione dell'atto amministrativo e sia nella fase del contenzioso, allorché il contraddittorio si svolge nella sua pienezza”.

Al favore con il quale parte della dottrina ha accolto le recenti pronunce di illegittimità dell'accertamento *anticipato*⁷, si contrappongono voci discordanti, osservando che “non è tollerabile, nell'ottica di una serena e corretta composizione del conflitto tra contribuente e Fisco, dichiarare la nullità di un avviso di accertamento solo ed esclusivamente per il fatto di essere stato emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, pur in presenza del pericolo concreto di decadenza del potere impositivo ed in assenza delle predette osservazioni e richieste da parte del contribuente⁸”.

In tale contesto, con una dottrina ancora divisa ed una giurisprudenza che ha soltanto iniziato ad occuparsi della problematica, può essere utile interrogarsi su quale possa essere stata la volontà del legislatore in proposito.

La scelta di non prevedere la nullità dell'atto emesso in deroga al termine fissato potrebbe lasciare intendere effettivamente una volontà di introdurre e far rispettare la *par condicio* fra le parti, prevedendo e incentivando l'instaurazione del contraddittorio, ma senza anticipare il decorso dei termini di accertamento, come invece si verificherebbe aderendo alle tesi giurisprudenziali.

Se è pur vero che i lavori parlamentari preparatori non hanno valore di legge, è innegabile che possono aiutare l'interprete a districarsi nelle maglie legislative.

Come dobbiamo allora valutare la mancata approvazione dell'emendamento che intendeva inserire le parole “ *a pena di nullità*” dopo la parola “*emanato*” ? Sicuramente nessuno ha inteso svuotare il dettato normativo; è pur vero però che, sebbene il legislatore non abbia abbinato al precetto alcuna sanzione specifica per la sua inosservanza, è possibile per il giudice dirimere la questione applicando i principi tipici del diritto amministrativo in tema di invalidità degli atti.

Augusta, gennaio 2007

Gianfranco Antico

⁷ Si sostiene che la norma contenuta nel comma 7, dell'art.12, abbia carattere procedimentale e, in quanto tale, “*assurge a momento costitutivo, essenziale ed ineludibile del nuovo procedimento di accertamento*” e che si tratta “*di una fase costitutiva imprescindibile che traduce fedelmente il nuovo animus dello Statuto dei diritti, improntato com'è – alla sua radice – ad un generale presupposto di parità fra Amministrazione e contribuente*”. Cfr. NANULA, *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in “ *il fisco*”, n. 10/2004, fascicolo n. 1, pag. 1402

⁸ LUCARIELLO, *Sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. ex art.12, comma 7, della legge n. 212/2000*, in “ *Finanza&Fisco*”, n. 5/2004, pag. 344