

Accertamento nullo senza contraddittorio

A cura di Antonio Gigliotti

E' da ritenersi nullo l'avviso di accertamento notificato prima dello scadere del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione, laddove l'ipotesi "*di particolare e motivata urgenza*" sia rappresentata unicamente dal pericolo di far decadere il periodo d'imposta oggetto della verifica fiscale.

A stabilirlo la **CTR del Piemonte**, con la breve quanto efficace **sentenza numero 13/27/2012**, pubblicata lo scorso 25 gennaio.

Premessa

E' nullo l'avviso di accertamento notificato prima dello scadere del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione, laddove l'ipotesi "**di particolare e motivata urgenza**" sia rappresentata dal pericolo di far decadere il periodo d'imposta oggetto della verifica fiscale.

In altre parole, non costituisce situazione di particolare urgenza, il caso in cui il Fisco abbia necessità di notificare l'atto impositivo in vista della prossimità della scadenza del termine per l'accertamento, essendo tale situazione unicamente **riconducibile ad una cattiva organizzazione dell'Amministrazione finanziaria**, da cui non è giusto che ne derivi un pregiudizio per il contribuente.

Così ha deciso la CTR del Piemonte – Sezione XXVII, con la sentenza numero 13, del 25 gennaio 2012.

I fatti

L'avviso

L'Agenzia delle Entrate, il 26.11.2008, notificava ad una S.r.l. un avviso di accertamento riferito al periodo di imposta 2003 con il quale contestava l'indebita deduzione del compenso corrisposto all'amministratore unico ammontante ad €. 25.000,00 per cui erano stati recuperati ai fini IRPEG €. 8.670,00 con l'applicazione della pena pecuniaria di €. 10.672,00.

Secondo i verbalizzanti, tali compensi:

- non potevano essere considerati costi deducibili dal reddito della società in quanto l'amministratore unico doveva considerarsi equiparato all'imprenditore individuale secondo quanto disponeva l'allora vigente art. 62 comma 2 (attualmente art. 69) TUIR n. 917/1986.

Il ricorso

Avverso tale accertamento, ricorreva la società alla CTP di Alessandria, lamentandosi della seguente circostanza:

- l'Agenzia delle Entrate aveva emesso l'avviso di accertamento molto prima che scadessero 60 giorni dalla consegna del PVC in violazione del 7° comma dell'art. 12 dello statuto del contribuente.

Dal canto suo, l'Amministrazione finanziaria (di seguito A.F.), previa costituzione in giudizio, controdeduceva alla tesi della società contribuente, nei seguenti termini:

- trattandosi di annualità il cui termine di decadenza scadeva il 31.12.2008, il rispetto dei 60 giorni passava in secondo piano di fronte all'imminenza della scadenza dei termini dell'accertamento.

Accoglimento del ricorso

La Commissione Provinciale adita, esaminate le ragioni delle parti in causa, concludeva per accoglimento del ricorso, in quanto:

- la verifica era stata inviata nell'imminenza del termine di decadenza del potere di accertamento in violazione delle istruzioni fornite dalla Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17.8.2000, dove si leggeva: *"è opportuno concludere l'ispezione relativa ai periodi di imposta in decadenza con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali"*.

Motivo del gravame

A questo punto, l'A.F. proponeva appello, affermando che non vi erano sanzioni di nullità per gli accertamenti notificati prima del decorso dei termini di sessanta giorni:

- qualora, come nella fattispecie, si verteva in casi di comprovata e motivata urgenza. In tali casi, infatti, il mancato rispetto dei 60 era da ritenersi giustificato.

La motivata urgenza, per l'Ufficio era dettata dalla circostanza che: *“la verifica si era conclusa il 31 ottobre 2008. I sessanta giorni si concludevano il 31 dicembre 2008, lo stesso giorno in cui veniva a scadere il termine di decadenza per l'accertamento”*.

Ebbene, come si sarà dedotto dal principio di diritto di cui in premessa, la CTR per il Piemonte non ha ritenuto fondato il motivo di gravame dedotto dall'Agenzia delle Entrate e per questo ne ha rigettato l'atto di appello.

Motivi della decisione

Articolo 12, comma 7, L. 212/2000

I giudici tributari di seconda istanza partono da una premessa.

L'art. 12, c. 7, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, noto come lo Statuto del Contribuente, prevede 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 possa 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**.

Il richiamo dell'art. 12 al *“rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente”* fa sì che essa norma vada a porsi quale *“diretta attuazione dei principi di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione, in base all'art. 97 della Costituzione”*.

Ciò premesso, la CTR di Torino si è interrogata:

1. su quali possano essere gli effetti del mancato rispetto da parte dell'A.F. del suddetto termine;

2. su quali siano i casi di "particolare e motivata urgenza" che legittimano l'emissione dell'atto impositivo senza il rispetto dei 60 giorni e, in particolare, se tra questi possano rientrare le verifiche per le quali scatta la decadenza entro la fine dell'anno.

In relazione al primo quesito, il Collegio ha osservato che:

- l'atto impositivo non è di per se stesso nullo, ma diventa tale **se non c'è una motivazione adeguata sulla particolare urgenza** (sent. Cass. 3.11.2010 n. 22430; ordinanza n. 244 del 24.7.2009).

In ordine al secondo interrogativo, invece, il Collegio tributario torinese ha sostenuto che:

- non ogni urgenza è idonea a restituire il potere sospeso, ma **è idonea solo l'urgenza "particolare e motivata", propria di una situazione specifica che deve essere "portata all'esterno, inserita nell'atto, per consentire il controllo".**

Termine perentorio

Ebbene, le suddette considerazioni sono state applicate al caso di specie ed hanno portato la CTR a concludere per la perentorietà del termine oggetto di controversia.

Infatti, nella fattispecie, l'Ufficio aveva giustificato la particolare urgenza con la necessità di notificare l'accertamento, stante l'immediatezza dei termini di decadenza.

Tuttavia, ad avviso della C.T.R. piemontese, il rispetto dei 60 giorni richiesti dall'art. 12 c. 7 dello Statuto ha l'obiettivo:

- di consentire al contribuente di comunicare all'Ufficio osservazioni e richieste **che altrimenti gli uffici impositori non sarebbero in grado di conoscere;**
- pone gli Uffici Finanziari nella condizione **di emettere atti ben fondati e meno attaccabili in sede contenziosa.**

Inoltre, il detto periodo di tempo consente al contribuente:

- di chiedere all'Ufficio la definizione in via amministrativa della questione attraverso un'istanza di accertamento con adesione o con la richiesta di autotutela.

Di conseguenza, data l'importanza degli interessi protetti, il termine non può che avere carattere perentorio.

Sicché:

- *“Non può rappresentare giustificazione l'urgenza dedotta dall'Ufficio dovuta alla prossima scadenza del termine per l'accertamento **giacché la mancanza di organizzazione si traduce in una pregiudizio per il contribuente**”.*

Considerazione questa avvalorata pure dall'orientamento espresso in materia di accertamento dagli stessi organi verificatori, laddove la Guardia di Finanza, con la circolare 1/2008, ha disposto che le scelte attinenti ai periodi da sottoporre ad ispezione devono essere adottate:

- **in modo da porre in condizione l'Ufficio titolare dell'accertamento di rispettare le norme dello Statuto.**

Orientamento G.d.F.

Indirizzo, questo, peraltro confermativo di quello già espresso nelle istruzioni fornite dalla Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17.8.2000.

In particolare, la circolare 1/2008 sostiene che, tendenzialmente, occorre procedere alla redazione del Processo Verbale di Constatazione non oltre la fine del mese di agosto.

Per i Giudici tributari di Torino, quindi, non vi può essere dubbio alcuno che le citate disposizioni rivelano che **il problema del rispetto del termine stabilito dallo Statuto in 60 giorni è considerato molto seriamente e che tale rispetto non può essere considerato solamente facoltativo.**

Dal che l'imminenza del termine di decadenza per l'accertamento **non rappresenta particolare e motivata urgenza nel senso richiesto dalla legge**, in quanto legata a una mera disfunzione dall'attività dell'A.F. che può andare a ledere il diritto del contribuente incolpevole.

Osservazioni

La sentenza della CTR del Piemonte afferma, in buona sostanza, e in maniera del tutto condivisibile, che il termine di sessanta giorni che deve intercorrere tra il rilascio del P.V.C. e la notifica dell'avviso ha una doppia funzione.

Da un lato, tutela il diritto di difesa del contribuente tramite il preventivo contraddittorio.

Dall'altro, rafforza in maniera ancor più incisiva delle altre disposizioni contenute nello Statuto del Contribuente il principio di cooperazione tra i due soggetti dell'obbligazione tributaria, attuando il principio costituzionale di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, sancito dall'art. 97 della nostra Carta fondamentale.

Pertanto, in forza degli interessi che va a proteggere, tale termine deve essere considerato perentorio, tanto da determinare la nullità dell'accertamento, laddove la sua violazione non sia sorretta da particolari e motivate urgenze esplicitate chiaramente nell'atto impositivo.

A maggior ragione, se la situazione di particolare urgenza sia una diretta conseguenza della scarsa organizzazione della stessa amministrazione, che va ad arrecare un pregiudizio del tutto gratuito e per questo ingiusto ai diritti del contribuente.

Come a dire: chi è causa del suo mal pianga se stesso.

Principi sentenza CTR Piemonte n. 13 del 27 gennaio 2012	
Accertamento anticipato (notifica avviso prima che siano trascorsi 60 giorni dal rilascio di copia del P.v.c.)	• valido solo se comprovato da “motivata urgenza”.
Non è “motivata urgenza”	• l'imminente scadenza del termine entro cui l'Ufficio può esercitare il potere di accertamento, se collegata a cattiva organizzazione amministrativa.
Ratio del termine di 60 gg	• consentire al contribuente di comunicare all'Ufficio osservazioni e richieste; • consentire al contribuente di chiedere l'accertamento con adesione o la richiesta di autotutela; • pone l'A.F. nella condizione di emettere atti ben fondati e meno attaccabili in sede contenziosa (effetto deflattivo del contenzioso).

Il problema della validità dell'avviso di accertamento anticipato è da molto tempo al centro del dibattito giurisprudenziale.

*Per esempio, la C.T.P. di Trento, con la sentenza numero 7/5/2011, ha sostenuto la nullità dell'accertamento notificato prima che siano trascorsi 60 giorni dal termine del controllo, a nulla valendo il fatto che l'atto stesso sia stato emanato quale risultato di un'indagine a tavolino senza effettiva verifica presso il contribuente. Infatti, **l'art. 12 dello Statuto del Contribuente**, in tema di diritti e garanzie, **si riferisce ad ogni verifica fiscale**, ovvero a tutte le operazioni di controllo dalle quali si possa poi procedere all'accertamento di determinati fatti o risultati "nel loro valore e nelle loro modalità". Inoltre, **in assenza di un verbale di constatazione, il momento da cui si devono conteggiare i 60 giorni indicati dal predetto art. 12 è quello del rilascio del verbale di contraddittorio, con l'unica eccezione nel caso in cui l'avviso di accertamento stesso non contenga alcuna descrizione e motivazione della particolare urgenza che non ha consentito il rispetto del termine stabilito.***

*Dal conto suo, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza numero 18906/2011, ha chiarito è da ritenersi nullo l'avviso di accertamento emesso prima che siano trascorsi 60 giorni dal termine delle verifiche condotte dalla Guardia di Finanza. A tale principio, **fa eccezione solo un atto motivato da particolare urgenza.***

Infine, a parere della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia (sentenza n. 173/01/2010), è affetto da nullità l'accertamento, che segue un processo verbale di constatazione, notificato al contribuente prima del termine di 60 giorni senza una fondata motivazione. Per il Giudice emiliano, infatti, il riferimento è all'art. 12 c. 7 dello Statuto del Contribuente ove si stabilisce che la tassatività del termine può essere derogata solo se nello stesso avviso viene ricompresa la motivazione riferita ai casi di particolare urgenza.

17 maggio 2012
Antonio Gigliotti