

L'imminente scadenza dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento e l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento (Corte di Cassazione, sez. V, n. 7315 del 28 marzo 2014)

Autore: Taranto Giuseppe Massimiliano

In: Diritto tributario

Introduzione

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha ulteriormente precisato l'estensione e la portata del precetto normativo contenuto nell'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000 (Diritti e garanzie del contribuente

sottoposto

a

verifiche

fiscali), affrontando la problematica relativa ai casi di particolare e motivata urgenza che giustificano l'emissione anticipata dell'avviso di accertamento rispetto al termine di 60 giorni previsto in favore del contribuente per la presentazione di osservazioni difensive e richieste subito dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione.

Inquadramento normativo e dibattito giurisprudenziale

L'art. 12 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, al comma 7, 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 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 disposizione ha generato negli interpreti **numerosi dubbi**:

a) in primis, in ordine alle **conseguenze giuridiche** derivanti dal mancato rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del termine di sessanta giorni concesso al contribuente;

b) in secondo luogo, in relazione agli effetti della mancata indicazione, nell'avviso di accertamento, dei casi di «**particolare e motivata urgenza**» che giustificano un «intervento anticipato» dell'Amministrazione stessa.

Il dibattito giurisprudenziale è stato, finora, per lo più volto a stabilire se l'avviso di accertamento emesso prima dei sessanta giorni:

a)
è
in
ogni caso
valido,
per
il
principio
di
tassatività

delle nullità,
"sanzione"
non
comminata
dalla
norma

(e
che,
anzi,
era prevista
nel
testo
originario
del
disegno
di
legge
e
poi
fu soppressa); per la
natura
vincolata
dell'atto
rispetto
al
verbale
di constatazione sul quale si fonda; perchè il contribuente ha comunque

altri strumenti a disposizione (accertamento con adesione, istanza di autotutela, ecc.); perchè è errato riferire la nullità al

difetto

di

motivazione sull'urgenza, in quanto le norme sulla motivazione degli atti tributari attengono al contenuto della pretesa,

non

ai

tempi

di

emanazione dell'atto;
perchè,
infine,
la

nullità

costituirebbe
una
conseguenza sproporzionata rispetto agli
interessi

costituzionali

contrapposti
(in tali sensi, sia pure con
differenti
sottolineature,
cfr.

Cass. nn. 19875 del 2008;
3988,
18906

-

la
quale,

tuttavia,

conclude

in

senso opposto,

in

ossequio

all'orientamento

all'epoca

prevalente e quindi

al

criterio

interpretativo

della conformità ai precedenti

-

e 21103

del

2011; 16992 del 2012);

b)

è invalido solo in assenza

di

motivazione

dell'urgenza

che

ne

ha determinato

l'adozione ante tempus: tale indirizzo,

in

applicazione

di quanto
affermato
da
Corte
cost.
n.
244
del
2009,
appunta,

quindi, l'invalidità

dell'atto

al

difetto
di

motivazione

sulle

ragioni dell'urgenza di provvedere, vizio sanzionato, in generale,

dalla

L.

n. 241
del 1990, art. 21 septies, (introdotto dalla L.

n.

15

del

2005)

e, in materia tributaria, dalla L. n. 212 del 2000, art.

7,

e

dal

D.Lgs. n 32 del 2001, (Cass. nn. 22320 del 2010; 10381

e

14769

del

2011;

4687, 11347 e 16999 del 2012);

c)

è

invalido in mancanza

di

motivi

di

urgenza,

poichè

il

mancato rispetto

del

termine

sacrifica

un

diritto

riconosciuto

al contribuente,
con
conseguente

illegittimità

dell'accertamento,

senza bisogno di specifica previsione (Cass.

nn.

5652

e

6088

del

2011);

in particolare,

inoltre,

poichè

la

norma

impone

un

termine

per l'esercizio

dell'azione

impositiva

piuttosto

che

un

obbligo

di motivazione circa il requisito dell'urgenza (obbligo che non rientra

nella previsione della L. n. 212 del 2000, art. 7),

l'esistenza

di

quest'ultimo opera

ex
se,
senza
che,
ai

fini

dell'esonero
dall'osservanza
del termine,
sia
necessario
che
il
fatto

che
determina

l'urgenza

sia enunciato nell'atto
impositivo
(Cass.
n.
11944 del 2012).

Le SS.UU. della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18818 del 29 luglio 2013, sono intervenute a dirimere il contrasto giurisprudenziale creatosi all'interno della Sezione Tributaria, collocandosi nel solco della giurisprudenza maggioritaria ed affermando definitivamente l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso anticipatamente.

Nello specifico, i Supremi Giudici motivano la loro decisione sulla scorta dei seguenti principi:

1) alla norma in esame (art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000) deve essere attribuito il dovuto rilievo attesa la sua collocazione nello Statuto dei diritti del contribuente. «Le norme statutarie - sebbene non possano costituire una fonte di rango superiore rispetto alla legge ordinaria - costituiscono, tuttavia, «espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario [...] e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme [...]», per mezzo della specifica clausola rafforzativa di auto-qualificazione delle stesse disposizioni come attuative delle norme costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Cost. e come «principi generali dell'ordinamento tributario». Ciò assume importanza anche in considerazione dell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria - avallato da una giurisprudenza oscillante sul punto - teso a «svilire» le norme recate dallo Statuto, e in particolare quella di cui all'art. 12, comma 7, considerandole mere «linee guida» per l'Amministrazione stessa;

2) in tale contesto, l'art. 12, comma 7, in quanto esplicita espressione dei principi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, introduce una specifica forma di collaborazione tra parte pubblica e parte privata: il «contraddittorio procedimentale», che deve aver luogo nello iato temporale intercorrente tra la consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo e la notifica del conseguente atto di accertamento;

3) l'**obbligo del contraddittorio procedimentale** è volto “non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il miglior esercizio della potestà impositiva», laddove questa si estrinsechi in una più efficace e diretta azione accertatrice;

4) **la centralità del contraddittorio** è stata riconosciuta già a livello comunitario, in specie con la nota sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07 (Sopropè), oltre che dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., SS.UU., n. 26635/2009, Cass., n. 28049/2009), nonché dalla dottrina pressoché unanime.

Le Sezioni Unite hanno concluso affermando che la sanzione dell'invalidità dell'atto di accertamento deriva dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera.

La sentenza in commento e “i casi di particolare e motivata urgenza”.

Con la sentenza oggetto del presente lavoro, i Giudici di legittimità si sono pronunciati sul ricorso proposto dall’Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bologna n. 116/2009 la quale aveva confermato l’annullamento dell’avviso di accertamento emesso prima dello spirare dei sessanta giorni di cui all’art. 12, comma 7, della l. n. 212/200.

L’Agenzia delle Entrate, proponendo ricorso per la cassazione della sentenza di secondo grado, ha eccepito la falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nonchè della L. n.

241
del
1990,
artt.
3
e
21 septies, in quanto
fin
dalle
difese
in primo grado era stata evidenziata l'urgenza
della
notificazione

dell'atto stante l'imminente scadenza, il 31 dicembre 2006, del termine
di
decadenza dell'azione
accertativa

in

relazione

all'annualità

1999.

L'Amministrazione finanziaria ha sostenuto giustappunto che la ragione di particolare urgenza, considerata dalla norma, può consistere nella necessità di evitare una decadenza imminente.

I giudici di legittimità hanno rigettato il suddetto motivo di ricorso secondo le considerazioni che si vanno
i seguito ad enucleare:

- il vizio invalidante dell'avviso di accertamento emesso prima dello spirare del termine dei sessanta giorni
non
consiste nella

mera

omessa enunciazione nell'atto dei
motivi
di
urgenza
che
ne

hanno
determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva
mancanza
di
detto
requisito esonerativo dall'osservanza del termine, la cui ricorrenza,
nella
concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata
in
giudizio dall'ufficio;

**- l'eventualità di evitare una decadenza non può integrare
di
per sè, contrariamente a quanto sostenuto dall'amministrazione
finanziaria,
la ragione di urgenza contemplata dalla norma.
E la Corte ha già affermato il principio sulla base
della
considerazione che,
opinando
diversamente,
si**

verrebbero

a

convalidare,

in

via generalizzata, tutti gli

**atti
in
scadenza,
in
contrasto
col
principio secondo il
quale
il
requisito
dell'urgenza
deve
essere
riferito
alla concreta fattispecie, e cioè al singolo rapporto tributario controverso
(v. Cass. n. 1869-14). Pur cosciente del fatto che l'evoluzione interpretativa si presta,
quanto all'individuazione in concreto della
ragione
di
urgenza,
a
uno
spettro differenziato
di
soluzioni
teoriche,

il

collegio

intende**

ribadire l'orientamento

osservando

che,

sul

tema,

la

diversa

**affermazione riscontrabile nella sentenza citata dall'amministrazione finanziaria
(Cass. n. 20769-13) non costituisce espressione (rilevante) di contrasto;**

- va ribadito il principio affermato da Cass.

n. 1869/14 (con

le

precisazioni

che

seguono

all'esegesi propugnata dalle sezioni

unite

in

ordine

alla

ratio

della norma, secondo cui il rispetto del principio

partecipativo è

non degradabile a questione formale in quanto posto a tutela

del
soggetto
destinatario dell'azione
accertativa,
titolare
di
una
posizione
giuridica

attratta dall'ottica del giusto procedimento) che non consente di affermare le ragioni di urgenza come riferibili a profili o a deficienze organizzative tutte interna all'amministrazione procedente.

- una ragione di urgenza, intanto è valida
e idonea a giustificare l'anticipata emissione del
provvedimento,
in
quanto sia
specifica
e
particolare,
vale
a
dire
propriamente

riferita

al contribuente o al rapporto tributario di cui si tratta, non già
all'assetto organizzativo dell'amministrazione che procede. In parole povere: poichè, come affermato dalle
sezioni unite, il vizio del procedimento conseguente all'inosservanza del termine dilatorio ex
art.

12 "si traduce in una divergenza dal modello normativo

di
particolare gravità, in
considerazione
della
rilevanza
della
funzione,
di
diretta derivazione costituzionale, cui la norma stessa
assolve",
e
della
"forza impediante", rispetto al pieno svolgimento
di
tale
funzione,
che
assume invece l'elemento viziante, è illogico attribuire
effetto
di
sanatoria
a eventi cui la posizione del soggetto tutelato è completamente indifferente. E'
illogico
perchè

la

lesione

del

diritto

al

contraddittorio procedimentale, e

in

definitiva

al

giusto

procedimento,

verrebbe

così degradata a una semplice questione formale (o inessenziale), suscettibile di cedere il passo dinanzi a esigenze

altre

rispetto

a

quella

in

effetti tutelata; esigenze dipendenti dalla scelta dei tempi dell'azione accertativa che solo all'amministrazione è rimessa.

Conclusioni

La sentenza in commento rappresenta sicuramente un ulteriore passo avanti rispetto a quello compiuto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Ed invero, le Sezioni Unite non avevano del tutto chiarito se l'imminente scadenza dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento costituisca o meno una ragione giustificatrice dell'emissione anticipata dell'avviso di accertamento, lasciando abbastanza perplessi in ordine alla probabile "svalutazione" del diritto al contraddittorio che si sarebbe avuta considerato che spesso gli avvisi di accertamento anticipati nascono proprio dal ritardo dell'esercizio del potere impositivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale depotenziamento della portata garantistica dell'art. 12 della l. n. 212/2000 è stato sicuramente

evitato dalla pronuncia in commento che ha esplicitamente definito illogico, oltreché altamente lesivo del principio del contraddittorio, l'attribuire

effetto

di

sanatoria all'assetto organizzativo dell'amministrazione che procede ed alla scelta dei tempi dell'azione accertativa che solo all'amministrazione è rimessa.

<https://www.diritto.it/l-imminente-scadenza-dei-termini-per-la-notifica-dell-avviso-di-accertamento-e-l-emissione-anticipata-dell-avviso-di-accertamento-corte-di-cassazione-sez-v-n-7315-del-28-marzo-2014/>