

ACCERTAMENTO

L'avviso si anticipa solo per timore di decadenza

di **Giovanni Valcarenghi, Mario Agostinelli**

Il comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente prevede che, una volta rilasciato alla parte il PVC di fine verifica, **l'avviso di accertamento** non possa essere **emanato** prima che siano decorsi **60 giorni**, salvo non ricorrano ipotesi di particolare e motivata urgenza, al fine di consentire al contribuente di presentare **eventuali memorie difensive**. La disposizione costituisce una delle norme oggetto di maggiore controversia giuridica in materia tributaria.

Nonostante **l'abbondante giurisprudenza** che si è occupata degli effetti della violazione del divieto di cui sopra, ad oggi **non possiamo disporre di un consolidato orientamento** che consenta di ritenere fissati principi chiari e validi.

Gli **interrogativi**, emersi nel tempo e oggetto di discussione, possono essere sintetizzati come di seguito:

- a) la violazione della disposizione è **causa di nullità** dell'atto di accertamento pur non prevedendo la norma una disposizione positiva in tal senso?
- b) la norma si applica solo con riferimento alle **attività istruttorie effettuate mediante accesso** presso i locali in cui è svolta l'attività del contribuente, o anche con riferimento alle attività istruttorie svolte presso gli uffici dell'agenzia delle entrate?
- c) l'atto di accertamento deve **indicare nelle motivazioni i presupposti** fattuali che hanno perfezionato la particolare e motivata urgenza?
- d) tra le ipotesi che legittimano l'anticipazione dell'accertamento è da ricomprendere la **scadenza del termine di decadenza**?

Su tali interrogativi si contrappone la dottrina e si evidenziano contrasti tra la giurisprudenza di merito e legittimità. Al riguardo, appare interessante segnalare **due recenti posizioni** giuridiche di merito, favorevoli al contribuente.

La sentenza della [CTP di Trento del 2 gennaio 2013 n.1](#) con la quale è affermato che la previsione dell'articolo 12 co. 7 della L. 212/2000, secondo cui l'avviso di accertamento non può non essere emanato prima della scadenza del termine di 60 giorni dal verbale di chiusura delle operazioni ispettive, salvo casi di particolare e motivata urgenza, implica, la sanzione di

nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine dilatorio e in assenza di motivazione sull'urgenza che ne ha determinato l'adozione. Ne derivano due principi:

- 1) Il termine di 60 giorni deve essere rispettato a prescindere dalla modalità procedurale adottata per la verifica, fatto salvo i casi di particolare e motivata urgenza;
- 2) L'atto di accertamento deve essere motivato anche in relazione alle circostanze fattuali della sussistenza dell'ipotesi della particolare e motivata urgenza.

La sentenza della [CTR Toscana, 11 dicembre 2012 n. 84](#) nella quale è affermato che, la prescrizione dei termini della verifica non costituisce un'ipotesi di particolare e motivata urgenza ai fini della corretta applicazione delle disposizioni in esame. La prescrizione, infatti, è un istituto giuridico il cui maturarsi è facilmente computabile e verificabile e pertanto, se l'Ufficio si è attivato solo tardivamente, nell'imminenza della scadenza del termine prescrizionale non può che imputare a sé stesso tale evento.

Le elaborazioni giuridiche di merito richiamate appaiono veramente non discutibili e perfettamente conformi a quanto affermato dalla suprema Corte di Giustizia Europea. In particolare, con la [sentenza del 18 dicembre 2008 n. 349/07](#), la Corte ha affermato un principio di portata generale e che interessa tutte le attività della pubblica amministrazione: *ogni attività amministrativa che determina un'ingerenza della sfera giuridica e/o patrimoniale del destinatario e sia quindi ad esso lesiva, deve essere preceduta dal confronto con il medesimo, nell'ambito del quale questi possa esprimere e manifestare le proprie osservazioni, argomentazioni e richieste anche sul merito, prima che sia notificato l'atto amministrativo.*

Tale principio trova, nella disposizione di cui al comma 7 dell'articolo 12 della Legge 212/2000, la sua concreta attuazione; violazioni di tale principio non possono che determinare la nullità dell'atto.

In tal contesto si inserisce la più recente sentenza della suprema [Corte di Cassazione n. 20769 dell'11 settembre 2013](#) che, ancorché non scevra da sindacato, afferma i seguenti principi:

- 1) la violazione della disposizione di cui al comma 7 dell'articolo 12 della L. 212/2000 è causa di nullità dell'atto;
- 2) la motivazione, con riferimento all'ipotesi della particolare e motivata urgenza, non implica la nullità dell'atto di accertamento se non indicata nell'atto stesso;
- 3) costituisce ipotesi di particolare e motivata urgenza la decadenza dal potere di accertare.

Sono conclusioni che, da un lato, **affermano il principio della nullità** dell'atto per le ipotesi di violazione del termine di 60 giorni, senza la sussistenza, sostanziale, delle condizioni di particolare e motivata urgenza, **ma**, dall'altro, **lo svuotano di significato**, gravando il rapporto tributario della limitazione nell'esercizio del diritto di difesa, riconducibile alla non

conoscenza dei presupposti di fatto causa dell'anticipata notifica dell'atto impositivo.

Non di meno **preoccupante** appare la conclusione secondo la quale **la decadenza** del termine della verifica fiscale **costituisce ipotesi di particolare e motivata urgenza**. non resta che chiudere con il solito rammarico: **a cosa serve**, realmente, **lo Statuto** dei diritti del contribuente?