

## ACCERTAMENTO

---

### **Valido l'accertamento anticipato se la verifica è eseguita nei confronti di terzi o se l'atto notificato è un atto di constatazione che irroga sanzioni**

di Daniele Tomarchio

Con la [\*\*sentenza n. 25515 depositata in cancelleria lo scorso 13 novembre\*\*](#) c.a., la Corte di Cassazione, Sez. Tributaria (Pres. dott. E. Cirillo, Rel. Dott. R. G. Conti), ha negato l'estensione dell'operatività del divieto di emettere l'accertamento prima del decorso di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. qualora la verifica sia stata eseguita nei confronti di terzi.

L'**art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente** prevede che dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. A tal fine, **l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine**, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Facendo riferimento a tale disposizione i giudici della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte confermavano la sentenza della CTP di Asti, giacché nel caso di specie era evidente che **la notifica dell'avviso di accertamento fosse stata eseguita dopo quattordici giorni dal ricevimento della segnalazione** contenente il p.v. della polizia tributaria, non potendo ipotizzarsi che la fattispecie esaminata rientrasse nei casi di particolare e motivata urgenza. Fra l'altro – rilevavano i giudici di appello – il fatto che la verifica fosse stata eseguita nei confronti di terzi e non del soggetto contribuente non si conciliava con l'ipotesi, prospettata dall'Ufficio, di deroga al termine per le osservazioni del contribuente al processo verbale di constatazione.

Giunta dinanzi la Suprema Corte di Cassazione, la questione ha avuto un **differente epilogo**.

I Giudici di Piazza Cavour, in via preliminare e generale, seguendo **l'insegnamento delle Sezioni Unite (sentenza 29.07.2013, n. 18184)** hanno ricordato che, l'**art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000** deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrono specifiche ragioni di urgenza, **l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus**, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente.

Hanno rammmentato, altresì, che il vizio invalidante l'avviso emesso anteriormente al decorso dei 60 giorni non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito nella realtà giuridico-fattuale, la cui ricorrenza deve essere provata dall'Ufficio.

Svolte le superiori premesse, però, i Supremi Giudici non hanno avuto dubbio a ritenere che nella fattispecie in questione il mancato rispetto del termine dilatorio di cui al citato art. 12, comma 7 (riscontrato nella fattispecie) **non renda illegittimi gli avvisi di accertamento**, stante l'inoperatività della tutela prevista da tale comma ai casi in cui non è stato elevato un processo verbale di constatazione nei confronti del contribuente, **ma l'amministrazione si è avvalsa di verifiche compiute nei confronti di terzi per confezionare l'accertamento**.

La Suprema Corte motiva la sua decisione sull'assunto che sarebbe lo stesso tenore letterale della norma ad imporre una simile conclusione, avendo il legislatore presupposto che **il termine decorre dalla consegna di copia del pvc**. Perciò, laddove il contribuente non è stato presente alle operazioni di verifica, nessun termine dilatorio potrà essere concesso allo stesso. I Giudici aditi corroborano tale decisione richiamando un precedente arresto – sentenza 16354/12 – ove si era già chiarito che le garanzie di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente operano esclusivamente a favore del contribuente verificato (in loco) e non anche al terzo a carico del quale dalla verifica possano emergere dati, informazioni o elementi utili per la successiva emissione di un avviso di accertamento nei suoi confronti.

Infine, i Supremi Giudici hanno ritenuto che l'ambito applicativo dell'art. 12, comma 7, **non si estende agli atti di contestazione irrogativi di sanzione**, giacché la norma dello Statuto dei diritti del contribuente fa esplicito riferimento all'avviso di accertamento, rivolgendosi chiaramente all'atto impositivo e, inoltre, perché tali atti di contestazione irrogativi di sanzioni **trovano la propria regolamentazione nell'art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997, che racchiude una speciale disciplina che esula totalmente dai criteri guida sanciti dall'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000** e che rende scorretta l'assimilazione di tale sottosistema a quello riguardante gli atti impositivi.