

ACCERTAMENTO

L'accertamento anticipato nelle indagini finanziarie

di **Enrico Ferra**

Nella disciplina dello Statuto del Contribuente, l'articolo 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione della sua finalità di tutelare i **diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali**. È la disposizione che, nell'ottica della Cassazione, orienta *"in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario"*.

In particolare, l'incipit del comma 7 del citato articolo 12, nel richiamare i principi di cooperazione tra amministrazione e contribuente, traccia il **perimetro di "civiltà giuridica"** entro cui deve essere contenuto il rapporto tributario. In ragione di tali principi, la norma favorisce quindi il **contraddittorio endoprocedimentale** destinato a consentire l'interlocuzione tra le parti, attraverso la previsione di un **termine dilatorio di 60 giorni** tra la chiusura delle operazioni di verifica e l'eventuale emissione del provvedimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale termine rappresenta lo *spatium deliberandi* minimo per la formulazione di osservazioni e richieste da parte del contribuente sottoposto a verifica; garanzia rafforzata dall'obbligo - posto in capo all'Ufficio - di "supermotivazione" dell'(eventuale) avviso di accertamento, ossia di esplicitazione delle ragioni che lo hanno condotto ad emanare l'atto "incurante" delle osservazioni e delle richieste presentate dal contribuente.

Come noto, l'incertezza in merito alle conseguenze derivanti dal mancato rispetto del termine dilatorio anzidetto ha dato luogo a numerose pronunce giurisprudenziali, che hanno sempre tendenzialmente confermato - pur nel silenzio della norma - la **sanzione di nullità** dell'atto emesso, in assenza della motivata urgenza, prima del decorso dei 60 giorni dal rilascio del verbale di chiusura delle operazioni di verifica.

La *querelle* inerente alla preclusione della declaratoria di nullità dell'atto prematuro - solo perché non disciplinata espressamente - può ora ritenersi definitivamente conclusa con la pronuncia della [Corte di Cassazione a Sezioni Unite n.18184/2013](#), che ne ha confermato l'insanabile illegittimità. Come si legge nella sentenza, infatti, la *"sanzione della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale"* e, di conseguenza, la compressione del termine dilatorio, in assenza delle ragioni di urgenza, *"determina di per sé la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus poichè 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 ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”.

Le pronunce esaminate hanno generalmente riguardato l'attività di **controllo fiscale svolta presso il domicilio** – personale o professionale – del contribuente.

Si segnala tuttavia una recente sentenza della Corte di Cassazione, espressasi a favore del contribuente e a tutela delle garanzie procedurali statutarie anche in relazione alle **verifiche svolte negli uffici tributari**.

La sentenza in commento è la [n.2594 depositata il 5 febbraio 2014](#), che accoglie il ricorso di un contribuente in materia di **indagini bancarie**.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in riferimento all'eccezione di nullità formulata dal contribuente relativamente al mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni per la notifica dell'avviso, aveva giudicato non applicabile la garanzia procedimentale dell'art. 12, comma 7, in deroga alla pronuncia delle Sezioni Unite, ritenendo che la norma si riferisse *“agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali **nei locali destinati all'esercizio dell'attività e non anche all'attività istruttoria interna all'Ufficio**”*.

La Suprema Corte evidenzia come l'impugnata sentenza dia espressamente atto:

- del **rilascio dell'autorizzazione**, presupponendo quindi una “formale” attività istruttoria;
- del **mancato rispetto del termine dilatorio** di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7.

La combinazione dei suddetti elementi ha consentito quindi ai giudici di legittimità di concludere che, fatta salva la scriminante dell'urgenza, **la nullità non sia limitata alla sola verifica da concludersi con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di constatazione, ma comprenda pure l'accesso** in quanto *“anche questo è da concludersi con **sottoscrizione e consegna del processo verbale delle operazioni svolte**”*.

Una simile interpretazione è rilevante perché estende le garanzie endoprocedimentali a favore del contribuente anche in relazione alle attività istruttorie svolte presso l'Ufficio accertante e perché rappresenta un'ulteriore conferma della necessità del contraddittorio preventivo nelle attività di controllo in ambito di indagini finanziarie.