

CONTENZIOSO

Avviso nullo se emesso prima dei 60 giorni

di **Luigi Ferrajoli**

Il dibattito sul tema delle **garanzie procedurali** a favore del contribuente nella **fase pre-contenziosa** è sempre acceso.

Con la **sentenza n. 11088/2015**, la Cassazione ha ribadito che l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'Ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di sessanta giorni di cui all'art.12, co.7, L. n.212/00 è illegittimo per **violazione della disciplina del contraddittorio endoprocedimentale**, anche qualora la notifica al contribuente sia stata effettuata dopo tale scadenza ed anche nell'ipotesi in cui tra la **consegna del pvc e l'emissione dell'atto impositivo** il contribuente non abbia presentato osservazioni e richieste.

Nella fattispecie in commento, l'Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR che aveva annullato un **avviso di accertamento emesso senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'art.12, co.7, L. n.212/00**, rilevando che la verifica fiscale presso i locali della società contribuente si era conclusa il 22.9.10 mentre l'avviso di accertamento era datato 18.11.2010, a nulla rilevando che il medesimo fosse stato spedito dall'Ufficio il 23.11.2010 e ricevuto dal contribuente il 25.11.2010.

L'Amministrazione finanziaria nel ricorso ha eccepito, tra l'altro, che, ai fini del rispetto del predetto termine, **la data da considerare era quella della notifica dell'avviso** e non quella della sua sottoscrizione.

La Suprema Corte ha respinto il ricorso sulla base di un'interessante interpretazione del testo dell'art.12, co.7, L. n.212/00 **alla luce della giurisprudenza di legittimità più recente sull'argomento**.

Nella pronuncia i giudici hanno infatti rilevato che la questione di diritto oggetto del giudizio era stata già affrontata dalla medesima Corte con le **sentenze n.15648 e n.25118 del 2014**.

Con la prima, la Cassazione aveva ritenuto legittimo un atto impositivo formato e sottoscritto prima della scadenza del termine *de quo* ma notificato dopo, affermando che **l'inosservanza di tale termine postula la notifica dell'atto impositivo al destinatario** o, in ogni caso, la sua avvenuta conoscenza legale da parte di quest'ultimo; ciò in quanto l'atto, prima della notifica, resterebbe nella **sfera interna dell'Amministrazione** risultando inidoneo a costituire esercizio della potestà impositiva.

Con la successiva sentenza n.25118/14 la Cassazione aveva affermato che, poiché nel caso di

specie non risultava che il contribuente avesse presentato all'Ufficio osservazioni o richieste nel termine di sessanta giorni dalla consegna del pvc, **il mancato rispetto del contraddittorio anticipato non aveva determinato alcun concreto pregiudizio** all'esercizio dei mezzi di tutela accordati dall'ordinamento, cosicché il contribuente doveva giudicarsi **carente di interesse concreto** alla censura proposta.

Nella sentenza n.11088/2015, i Giudici hanno acutamente rilevato **un'incompatibilità tra i percorsi argomentativi seguiti dalle due precedenti sentenze**: invero la sentenza n.25118, contrariamente a quanto statuito nella sentenza n.15648, aveva espresso implicitamente il principio secondo cui al contribuente che, nel tempo intercorso tra la sottoscrizione dell'atto impositivo e il decorso del sessantesimo giorno dalla consegna del verbale di verifica, abbia presentato all'Ufficio osservazioni o richieste, deve essere riconosciuto **l'interesse a far valere in giudizio il mancato rispetto del termine** dilatorio in questione.

Il Collegio ha quindi condiviso l'assunto, implicito della sentenza n.25118/14, secondo cui l'espressione *"l'avviso di accertamento non può essere emanato"*, di cui all'art.12, co.7, L. n.212/00 **non può essere intesa come equivalente** a *"non può essere notificato o, comunque altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente"*.

Ciò, sia perché **la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo** di imposizione tributaria (cosicché, quando l'atto impositivo viene notificato, è già esistente e perfetto, quindi è già stato "emanato"), sia perché ancorare il rispetto della prescrizione di cui alla norma in esame al momento in cui l'atto viene sottoscritto **risulta più rispettoso della ratio della disposizione posta a garanzia del contraddittorio procedimentale** e che consente al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà dell'Amministrazione si forma, **quando l'atto impositivo è ancora in fieri**.

Pertanto, secondo i giudici, l'Ufficio deve attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente **prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto**, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo.