

CONTENZIOSO

La notifica dell'avviso di accertamento e l'urgenza motivata

di Luigi Ferrajoli

DIGITAL

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTI TRIBUTARI, PROVE E PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Scopri di più >

In ambito tributario, particolare **interesse riveste l'[articolo 12 L. 212/2000](#)**, che disciplina le garanzie e i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

In particolare, il **comma 7** del citato articolo 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**”*.

Il contraddittorio endoprocedimentale è una questione di rilevante importanza e recentemente anche le Sezioni Unite si sono occupate dell'argomento, cercando di fare chiarezza sul punto.

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 18184/2013](#), ha statuito che *“in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, **articolo 12, comma 7**, deve essere interpretato nel senso **che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni determina di per sé, salvo che ricorrano 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 ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio**”*.

Infatti ciò che conta, in definitiva, ai fini **dell'esonero dell'Ufficio** dall'osservanza del termine dilatorio, è **unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere** effettivamente nella fattispecie si sia effettivamente verificata.

Successivamente, la **Corte di Cassazione** ha ulteriormente precisato, con la [sentenza n. 24823/2015](#), che *"in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa"*.

Se, dunque, non è idonea a giustificare **l'urgenza la mera allegazione dell'impedimento costitutivo dalla imminente scadenza** del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ben può l'Amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova che l'esercizio nell'imminenza della scadenza del termine **sia dipeso da fattori ad essa non imputabili** che hanno inciso sull'attività accertativa, fino al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, a pena di vederne **dissolta la finalità di recupero** delle imposte ritenute non versate dal contribuente.

Ciò implica che non sarà mai l'imminenza della scadenza del termine ad integrare l'urgenza ma, semmai, **l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possano rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio** quando non può essere rispettato il termine dilatorio, a pena di vedere decaduta l'amministrazione.

Infatti, secondo **giurisprudenza** costante, il contribuente, a fronte di un **avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine de quo** e privo dell'enunciazione dei motivi di urgenza che lo legittimano potrà, ove lo ritenga opportuno, anche limitarsi a impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine, spettando *"all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, quindi, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale stabilire l'esistenza di una valida e particolare ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento"*.

Anche recentemente, con l'[ordinanza n. 474 del 14.01.2020](#), la Suprema Corte ha ribadito i principi giurisprudenziali precedentemente espressi, rammentando che **la scadenza dell'annualità non è un valido motivo d'urgenza** per emettere da parte dell'amministrazione finanziaria un atto impositivo prima del decorso del termine di **sessanta giorni previsto dalla legge**.