

ACCERTAMENTO

---

## Il cd. Bimestre bianco: l'annualità 2017

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

### Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

In forza della disposizione contenuta nello statuto del contribuente – [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) – chiusa l'attività di verifica si apre uno *spatium deliberandi* durante il quale il contribuente può presentare **osservazioni e memorie**. A tal riguardo, è opportuno precisare che, stando alla prima bozza del Decreto legislativo relativo allo Statuto del contribuente, di attuazione della L. 111/2023 (c.d. Legge delega fiscale), la disposizione in rassegna è **destinata scomparire**, a fronte della contestuale introduzione di un **contraddittorio generalizzato**, che riguarda anche i controlli interni, assegnando al contribuente un termine non inferiore a **60 giorni per consentirgli di formulare eventuali controdeduzioni**.

Tale fase temporale, che segue la verifica, ma precede l'emissione dell'atto di accertamento, è stata opportunamente valorizzata dal legislatore, consentendo al contribuente – se lo ritiene opportuno – di assumere una **posizione attiva nel procedimento di accertamento tributario**, collaborando fattivamente all'eventuale **riesame e rivalutazione del rilievo** operato.

La norma citata – che si pone, dunque, a manifesta tutela dei **diritti e garanzie del contribuente** sottoposto a verifica fiscale e, nello stesso tempo, obbliga l'Amministrazione ad un riesame critico del processo verbale, alla luce delle osservazioni, integrazioni ed eccezioni fornite dal contribuente – è stata oggetto di un **passaggio giurisprudenziale a Sezioni Unite (sentenza n. 18184/2013)**, dove è stato prescritto che l'inosservanza del termine dilatorio per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del Pvc **"determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus"**.

La nostra **tesi storica** - secondo cui nei casi di decadenza dei termini per l'accertamento l'urgenza dell'Ufficio impositore è talmente evidente da **non necessitare di alcuna esplicita menzione** nell'atto di accertamento, e che i *"casi di particolare e motivata urgenza"* (cui si riferisce il legislatore) esulano dal contesto delle decadenze, la cui urgenza è *in re ipsa*, riguardando altre ipotesi per le quali la norma impone una adeguata e specifica motivazione, che giustifichi l'emanazione dell'atto di accertamento prima del termine previsto - **che ha trovato iniziale** conforto da parte della Corte di Cassazione (sentenza n. 27911/2013), **non è**

**stata confermata nelle successive pronunce** che si sono **poste in palese contrasto** (sentenza n. 15121/2015).

Inoltre, se dapprima la Corte di cassazione (sentenza n. 701/2019) ha ritenuto **non necessaria la prova di resistenza**, al fine di pronunziare l'invalidità dell'accertamento Iva anticipato, successivamente la stessa giurisprudenza di legittimità (**Cassazione n. 20483/2019**) ha affermato, viceversa, che occorre ancorare la **sanzione della nullità alla cd. prova di resistenza**, per poi ritornare indietro sui propri passi, a distanza di pochi giorni, **ritenendo nuovamente non fondamentale la prova di resistenza** (Cassazione n. 22644/2019).

Tutto ciò, naturalmente, si riflette sui termini di decadenza dell'azione accertatrice, nel momento in cui l'Agenzia delle entrate, ovvero la GdF, **apre una verifica**, ovvero **estenda** una verifica per una annualità **in scadenza al 31.12.2023**.

Ricordiamo che, per effetto della modifica apportata dall'[articolo 1, comma 131, L. 208/2015](#), all'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#) e all'[articolo 57, D.P.R. 633/1972](#), gli avvisi di accertamento, a partire dall'annualità 2016, **ai fini reddituali, iva, ed Irap**, devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**. Ai soli fini Iva, invece, resta fermo che, nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e la data della loro consegna intercorre *un periodo superiore a quindici giorni*, **il termine di decadenza**, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso **tra il sedicesimo giorno e la data di consegna**.

Nei casi di **omessa** presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del **settimo anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Questo significa che **l'annualità 2017**, con dichiarazione presentata nel 2018, che scade il 31.12.2023, impone ai verificatori **particolari attenzioni**.