

## Giurisprudenza

# L'urgenza fa salvo l'accertamento emesso prima dei sessanta giorni

7 Agosto 2013

Per salvaguardare la validità dell'atto notificato "ante tempus", vanno appurate in concreto le ragioni che hanno indotto l'ufficio fiscale a emanare in anticipo l'avviso

Thumbnail  
Image not found or type unknown

La violazione del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento ex articolo 12, comma 7, legge n. 212/2000, determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni d'urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, in diretta attuazione dei principi costituzionali di buon andamento (articolo 97), di capacità contributiva (articolo 53) e di uguaglianza (articolo 3).

Questo è il principio di diritto enunciato dalle Sezioni unite della Corte di cassazione nella sentenza 29 luglio 2013, n. 18184; in particolare, i giudici di legittimità hanno affermato che la non osservanza dei sessanta giorni dalla consegna del pvc non costituisce una mera irregolarità *priva di conseguenze esterne*, generando, altresì, un vizio di legittimità dell'atto impositivo *che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere l'annullamento in sede contenziosa*, fatta eccezione per il caso in cui ricorrano specifiche ragioni d'urgenza.

## Il caso

Il caso esaminato dalle Sezioni unite riguardava una società che aveva impugnato un avviso di recupero relativo a un credito d'imposta, contestandone la legittimità per violazione dell'articolo 12, comma 7, della legge n. 212/2000, in quanto lo stesso era stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione.

I giudici di merito, sia in primo che in secondo grado, accoglievano le tesi difensive, ritenendo che l'emissione dell'atto impositivo prima del decorso di sessanta giorni dalla fine delle operazioni ispettive avesse violato il diritto del contribuente a difendersi, determinandone *ipso iure* la nullità.

## **La decisione. Osservazioni**

Dalla sentenza in esame non emerge un nuovo orientamento della Suprema corte, secondo cui l'avviso di accertamento notificato prima di sessanta giorni dalla notifica del verbale sarebbe *tout court* nullo.

La Cassazione si è pronunciata in termini meno netti.

La Suprema corte, dopo aver ripercorso le differenti posizioni della giurisprudenza sulla questione, ha ribadito (cfr sentenza n. 11944/2012) che *"l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emaneazione dell'avviso di accertamento (...) determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus"*, precisando altresì che *"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 (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio"*.

La Cassazione ha quindi affermato che:

- la mancanza di motivazione in ordine ai motivi di urgenza non determina di per sé la nullità dell'accertamento
- la nullità consegue solo all'assenza del requisito dell'urgenza
- l'ufficio può comunque provare in giudizio che nel caso specifico tale requisito ricorresse.

Ne consegue che *"la questione si sposta in sede contenziosa, nel senso che, 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, il contribuente potrà, ove lo ritenga, anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine (...): spetterà, quindi, all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l'esistenza di una valida e "particolare" - cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione - ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento"*.

In sostanza, per salvaguardare la validità dell'atto impositivo emesso *"ante tempus"*, non è necessaria l'enunciazione formale nell'atto dei motivi di urgenza, dovendosi in concreto accertare le ragioni che hanno indotto l'ufficio all'emissione anticipata dell'avviso; valutazione che, in ultima

istanza, sarà rimessa al giudice.

La sentenza ribadisce quanto già affermato nella sentenza n. 11944/2012, secondo cui l'articolo 12, comma 7, della legge 212/2000 impone un termine per l'esercizio dell'azione impositiva piuttosto che un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza, in quanto *"l'esistenza di quest'ultimo opera ex se senza che, ai fini dell'esonero dall'osservanza del termine, sia necessario che il fatto che determina l'urgenza sia enunciato nell'atto impositivo"*.

In particolare, la sentenza da ultimo citata ha ritenuto che *"l'esigenza di provvedere senza ritardo risulta in re ipsa dal fatto che era in scadenza... il termine di decadenza... per l'accertamento"*; circostanza, questa, che consente di derogare al termine previsto dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, anche in assenza di motivazione espressa, perché l'urgenza è da ritenere in re ipsa.

La sentenza a Sezioni unite in commento, quindi, non modifica la posizione della Suprema corte in ordine all'interpretazione del richiamato articolo 12 della legge n. 212/2000, visto che l'illegittimità dell'atto impositivo - nel caso esaminato - 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"*.

Dirimente a tal fine è, quindi, l'attività d'indagine del giudice, il quale, prima di statuire sulla nullità dell'atto impugnato, dovrà valutare i fatti di causa e dunque le argomentazioni addotte dall'ufficio in ordine alla *"valida e "particolare" ragione di urgenza", idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento"*.

di

**Carmen Miglino**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lurgenza-fa-salvo-laccertamento-emesso-prima-dei-sessanta-giorni>