

Giurisprudenza

Atto di irrogazione delle sanzioni: la notifica prima dei 60 giorni è ok

5 Marzo 2014

Anche se non è decorso il termine dilatorio dalla consegna del processo verbale di constatazione, la garanzia del contraddittorio è assicurata dall'articolo 16 del Dlgs 472/1997



La sentenza della Cassazione n. 25515/2013 ha esteso la recente giurisprudenza della Corte suprema in tema di specialità del procedimento irrogativo delle sanzioni amministrative comminate in sede di riscontro di infrazioni in materia doganale rispetto alle garanzie previste dallo Statuto dei diritti del contribuente anche al procedimento per la contestazioni delle violazioni commesse nell'ambito di altri tributi

(nel caso di specie, dell'imposta sul valore aggiunto).

La questione attiene alla portata del principio dettato dall'articolo 12 della legge 212/2000 ("Statuto del contribuente"), il cui settimo comma dispone - al primo periodo - 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.

A sua volta, il secondo periodo del settimo comma statuisce che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, sulla cui portata rinviando alla sentenza delle sezioni unite del Supremo collegio 29 luglio 2013, n. 18184, ove si affermò 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 dell'osservanza del termine), la cui ricorrenza deve essere provata dall'ufficio finanziario.

La fruibilità di tale disciplina di garanzia del contribuente sottoposto a accessi, ispezioni e verifiche è stata negata in riferimento al procedimento di comminazione delle pene amministrative tributarie in quanto - e correttamente - viene rilevato come il procedimento speciale di contestazione dettato dall'articolo 16 del Dlgs 472/1997 esuli totalmente dai criteri guida sanciti dallo "Statuto dei diritti del contribuente" nel citato settimo comma dell'articolo 12.

A tal proposito, viene rilevata - in primo luogo - la diversità di oggetto tra la suddetta disciplina dello Statuto e quella del procedimento sanzionatorio, in quanto il primo si riferisce esplicitamente all'avviso di accertamento (ampliato dalla sentenza in nota anche agli altri atti che individuano l'infrazione), mentre il secondo regola, all'articolo 16, espressamente gli atti di comminazione delle sanzioni amministrative, risultando indifferente, aggiungiamo noi, che questi siano notificati o meno insieme con l'atto di accertamento.

In secondo luogo, viene ben rilevato come il procedimento irrogativo delle pene amministrative preveda quelle stesse garanzie previste dallo Statuto, in quanto si dispone che se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono, entro sessanta giorni dalla notificazione, produrre deduzioni difensive e che, in mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 sempre entro il termine di sessanta giorni dalla sua notificazione.

La conferma a tale ultima interpretazione si rinviene nella sentenza di legittimità - citata da questa in commento - 25 settembre 2013, n. 22000, che aveva affermato - in materia di violazione doganale - come il termine ex articolo 12 non si applichi ai provvedimenti d'irrogazione di sanzioni, proprio perché, a seguito di consegna dell'atto di contestazione, l'articolo 16 del Dlgs 472/1997 consente un contraddittorio pre-contenzioso con la produzione di deduzioni difensive, da parte dell'interessato, nel termine previsto per la proposizione del ricorso.

Ne consegue, a parere della Suprema corte, che, decorrendo dalla presentazione delle relative deduzioni per l'ufficio finanziario il termine di un anno per l'irrogazione delle sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime, *"il sistema complessivo previsto dal d.Lgs. n.472 del 1997, è pienamente rispettoso dei principi generali di leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente, ai quali s'ispira lo Statuto dei diritti del contribuenti"*.

A tal proposito, la cennata decisione di legittimità rinvia a un proprio precedente (sempre in tema di dazi doganali), 2 maggio 2008, n. 13890, secondo cui, in ipotesi diverse da accessi, ispezioni e verifiche, il sistema doganale dettato dal Dlgs 374/1990 - prevedendo la contestazione amministrativa e la redazione del verbale ove vengono recepiti i motivi di reclamo del contribuente e la possibilità di presentare osservazioni - è pienamente rispettoso dei criteri dettati dallo Statuto del contribuente in base al principio di leale collaborazione tra Amministrazione finanziaria e

contribuente.

Da parte nostra, possiamo osservare che la Corte regolatrice del diritto, con la pronuncia 13 ottobre 2011, n. 21103, aveva anche statuito che il principio di tassatività delle nullità dell'atto di pretesa tributaria è immanente al sistema dello Statuto del contribuente, dovendosi escludere che, ove la legge 212/2000 non precisi gli effetti della violazione dell'obbligo indicato, la nullità possa poi dedursi dai principi di cui all'articolo 97 della Costituzione, da quelli del diritto tributario o, in generale, dell'azione amministrativa.

Da ciò l'effetto desunto dalla cennata pronuncia che la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dall'articolo 12, comma 7, della legge 212/2000, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda.

a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/atto-irrogazione-delle-sanzioni-notifica-prima-dei-60-giorni-e-ok>