

Fisco. L'ordinanza 7318/12 della Cassazione riapre la querelle sulla norma dello Statuto del contribuente già promossa dalla Consulta

Nuovo round sugli avvisi troppo rapidi

Accertamenti emessi prima dei 60 giorni dal termine dei controlli: la parola alle Sezioni unite

Antonio Iorio

La Cassazione riapre i giochi sugli **accertamenti accelerati**, vale a dire gli avvisi emessi prima che siano passati 60 giorni dalla fine dei controlli del fisco. L'ordinanza 7318/2012 (si veda Il Sole 24 Ore di sabato 12 maggio) ha rimesso gli atti al primo presidente della Suprema corte perché siano le Sezioni unite a pronunciarsi. Una decisione motivata dalle posizioni contrastanti assunte sulla nullità degli "atti sprint" all'interno della sezione tributaria.

La ricostruzione

È l'articolo 12, comma 7, dello **Statuto del contribuente** (legge 212/2000) a prevedere che, 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 di tale termine salvo casi di particolare e motivata urgenza.

All'indomani dell'entrata in vigore della norma si è posto subito il dubbio delle conseguenze di un'eventuale violazione di tale disposizione da parte degli uffici. Sono seguite così numerose sentenze di merito. Alcune hanno affermato la nullità del provvedimento di accertamento emesso oltre il predetto termine e privo delle motivazioni di urgenza. Altre, invece, hanno ritenuto priva di effetti tale violazione, in considerazione del fatto che la norma non contempla espressamente la sanzione della nullità dell'atto.

La questione è stata quindi rimessa dalla Ctr Campania al vaglio della Corte costituzionale. Nell'ordinanza 244/2009 (che ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione), la Consulta ha rilevato che l'obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di 60 giorni è previsto dalla stessa disposizione ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi (articoli 3 della legge 241/1990 e 7, comma 1, della legge 212/2000). Sulla base di tale premessa, la Corte costituzionale ha ritenuto che il giudice tributario avrebbe potuto valutare se l'inosservanza dell'obbligo di motivazione - anche in relazione alla particolare urgenza dell'avviso - fosse già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto.

hanno ritenuto di sanzionare l'eventuale inosservanza della norma da parte dell'amministrazione finanziaria con la nullità dell'atto impositivo. Non a caso, immediatamente l'agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza hanno emanato precise direttive alle unità operative esortandole a rispettare i termini in questione onde evitare la nullità dei provvedimenti. Adottando un'interpretazione censurata poi da varie commissioni tributarie, alcuni uffici non hanno rilasciato più alcun verbale al termine del controllo soprattutto quando l'ispezione non era svolta in azienda: un modo per evitare la censura della nullità quando non si potevano rispettare i 60 giorni.

Il dopo Corte costituzionale

A seguito di questa interpretazione, sia la giurisprudenza di merito sia quella di legittimità

Né non sono mancate - soprattutto nell'ultimo anno - pronunce di legittimità che non hanno ritenuto nullo l'atto impositivo emanato in violazione all'articolo 12 della legge 212/2000, nonostante l'orientamento tracciato dalla Corte costituzionale. Da qui, la recente decisione di rimettere la problematica alle Sezioni unite. In questo modo viene rimessa in discussione l'unica garanzia effettiva a favore del contribuente prevista dallo Statuto. Con un evidente corto circuito: la tutela, di fatto, resterebbe sulla carta ma l'eventuale violazione non avrebbe alcuna conseguenza.

Man non solo. Se le Sezioni Unite dovessero fornire un'interpretazione della norma difforme dall'ordinanza 244/2009, verrebbero meno le motivazioni, a suo tempo adottate dalla Consulta, per affermare la legittimità costituzionale della disposizione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

© RIPRODUZIONE RISERVATA

APPROFONDIMENTO ONLINE

L'ordinanza 7318/12 della Cassazione
www.ilsole24ore.com/norme



Altri due nodi da sciogliere

Ci sono altri due nodi aperti sull'articolo 12 dello Statuto del contribuente. Il primo riguarda i casi in cui l'ufficio rispetta la tempistica ma non fornisce un'adeguata motivazione nell'atto impositivo per confutare quanto evidenziato dal contribuente nella propria memoria. Il secondo impatta sulle circostanze in cui il fisco, dopo il controllo, non redige un verbale di constatazione ma un altro atto (contraddittorio, questionario) ritenendo non applicabile la norma.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il percorso tra disciplina e giurisprudenza**COSA PREVEDE LO STATUTO**

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 *Legge 212/2000, articolo 12, comma 7*

**L'ORDINANZA DELLA CONSULTA**

L'inosservanza dell'obbligo di motivazione dell'atto è espressamente sanzionata con l'invalidità dell'atto, in via generale, dall'articolo 21-septies della legge 241/90 e, in via particolare, dagli articoli 42, commi 2 e 3, del Dpr 600/73 (per gli accertamenti sulle imposte sui redditi) e 56, comma 5, del Dpr 633/72 (per l'Iva) che richiedono a pena di nullità la motivazione in ordine ai presupposti di fatto e alle ragioni di diritto *Corte costituzionale, ordinanza 244/2009*

**L'ESTENSIONE DELLA NULLITÀ**

La nullità dell'atto è applicabile a tutti i casi in cui l'accertamento sia stato emesso prima dei 60 giorni a prescindere dall'atto redatto. In caso contrario, verrebbe vanificato lo spirito della norma che punta a far partecipare attivamente il contribuente prima dell'avviso, proprio per evitare successivi atti infondati che costringerebbero lo stesso a ricorrere all'adesione o al contenzioso *Ctp Brescia, sentenza 16/7/2011*
Ctp Trento, sentenza 7/5/2011

**LO STOP AI TEMPI RISTRETTI**

- Alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte costituzionale l'atto accelerato è nullo nella circostanza in cui sia privo delle ragioni di urgenza *Cassazione, ordinanza 22320/2011*
- Il mancato rispetto dei 60 giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento comporta la nullità dell'atto impositivo ma non dell'avviso di recupero del credito di imposta *Cassazione, ordinanza 4687/2012*

**LA VALIDITÀ DELL'ATTO**

- Se l'agenzia delle Entrate non rispetta i 60 giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non si verifica in assoluto la nullità dell'atto impositivo *Cassazione, sentenza 21103/2011*
- Non si determina la nullità dell'atto non essendo prevista espressamente e poiché il contribuente può difendersi in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (contenzioso) *Cassazione, ordinanze 19875/2008 e 3988/2011*

**IL RINVIO ALLE SEZIONI UNITE**

Considerato che la questione della validità dell'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine dilatorio previsto dal comma 7 dell'articolo 12 della legge 212/2000 è stata decisa in senso difforme in una pluralità di precedenti, emerge l'opportunità di rimettere gli atti al primo presidente per le sue determinazioni in ordine all'eventuale assegnazione alle Sezioni unite *Cassazione, ordinanza 7318/2012*