



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Ultimi orientamenti della Corte di Cassazione in tema di avviso di accertamento “anticipato”

di Federica Fiordalisi

**SOMMARIO:** 1. Il caso. – 2. Il dettato normativo. - 3. Principali orientamenti interpretativi prima della pronuncia in commento: a) La tesi dell'ufficio. – (segue) b) La tesi della nullità dell'avviso di accertamento anticipato. – (segue) c) la tesi “intermedia” dell'annullabilità. 4. La posizione dell'Amministrazione finanziaria. 5. La pronuncia della Suprema Corte. - 6. Considerazioni conclusive.

### 1. Il caso.

La pronuncia in commento offre l'occasione per fare il punto della situazione in merito ad una problematica da sempre molto dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza: quali sono le conseguenze derivanti dall'emanazione di un avviso di accertamento prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio (*rectius* dalla notifica) del processo verbale di constatazione, in violazione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente)?

Nel caso di specie, una società, a seguito di un accesso diretto all'acquisizione di documentazione relativa ai costi portati in diminuzione del reddito d'impresa, si è vista notificare un avviso di accertamento a titolo di maggiore Irpeg, Irap ed Iva dovuta, per incongruenze riscontrate nell'imputazione dei suddetti costi.

La società propone ricorso avverso tale provvedimento, denunciando in via preliminare la nullità dell'avviso di accertamento, in quanto emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dal rilascio del processo verbale di conclusione dell'accesso, in violazione dell'art. 12, c. 7, dello Statuto.

Tale eccezione è accolta sia in primo che in secondo grado.

Avverso quest'ultima sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, eccependo la violazione o erronea applicazione della norma statutaria da parte dei giudici di merito sotto due profili.

Anzitutto, l'ufficio sostiene che l'art. 12 non contiene alcuna espressa comminatoria di nullità, né la stessa può essere implicitamente dedotta. A sostegno della sua tesi, l'Avvocatura richiama i lavori preparatori dello Statuto, evidenziando come l'inciso «a pena di nullità» contenuto nel disegno di legge relativo alla norma in esame sia stato poi soppresso in sede di esame finale della stessa disposizione. Inoltre, secondo l'ufficio, la validità dell'avviso di

accertamento «anticipato» discenderebbe anche dal fatto che la facoltà concessa dall'art. 12, c. 7, dello Statuto non costituisce l'unico strumento garantito dall'ordinamento al contribuente per far valere le sue ragioni; il suo diritto di difesa non è in tal modo negato, ma può essere esercitato ugualmente, attraverso le dichiarazioni raccolte a verbale nel corso delle operazioni di verifica, ovvero ricorrendo all'istituto dell'accertamento con adesione, dell'istanza di autotutela o della conciliazione in sede giudiziaria.

L'ufficio sostiene altresì che la norma in esame non sarebbe applicabile nel caso di specie anche sotto un altro profilo, in quanto l'attività espletata durante l'accesso non sarebbe qualificabile come attività di verifica, ma come mera raccolta di informazioni, e pertanto non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della stessa.

Il commento che segue sarà incentrato sul primo profilo fatto valere dall'Amministrazione finanziaria. Quanto alla seconda censura, meno interessante ai nostri fini, si rileva solamente che i giudici nel caso di specie non si sono pronunciati, in quanto il ricorso non specificava il contenuto delle operazioni svolte dalla Guardia di finanza. Tuttavia, in altre circostanze la stessa Corte ha precisato a riguardo che la norma di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto «non distingue in relazione al contenuto dei verbali, potendo il contribuente comunicare osservazioni e richieste anche in relazione a verbali che, pur non contenendo contestazioni potrebbero in ogni caso (...) dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento»<sup>256</sup>.

## **2. Il dettato normativo.**

Prima di procedere col commento alla sentenza, pare opportuno soffermarsi ad analizzare brevemente la norma sulla cui interpretazione i giudici si sono pronunciati.

L'art. 12 della l. n. 212 del 27 luglio 2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), come enunciato nella sua stessa rubrica, riconosce importanti «diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali».

Tale norma costituisce la perfetta espressione dei motivi ispiratori della disciplina statutaria, che mira nel suo complesso a ridisegnare un rapporto Fisco-contribuente non più incentrato sull'autoritarismo della Pubblica Amministrazione, bensì ispirato ai principi di cooperazione e rispetto reciproco, trasparenza, partecipazione, certezza dei diritti e snellezza delle procedure<sup>257</sup>, al fine di realizzare la parità tra i soggetti del rapporto tributario.

<sup>256</sup> Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SEZ. V, ord. 9 marzo 2011, n. 5652, nonché ord. 15 marzo 2011 n. 6088, entrambe in *Banca dati Fisconline*.

<sup>257</sup> Cfr., in tal senso, COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA - UFFICIO FISCALITÀ, Circolare, 17 agosto 2000 n. 250400, in *Il fisco* n. 33/2000, 10288.

In particolare, il comma 7 del suddetto articolo dispone 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».

La disposizione in esame, dunque, sancisce il diritto del contribuente a comunicare, a seguito della chiusura delle indagini, le proprie osservazioni e richieste entro lo *spatium deliberandi* di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. ed il divieto per l'Agenzia delle entrate di emanare l'avviso di accertamento prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Si può dedurre dalla norma, inoltre, l'ulteriore obbligo per l'ufficio di valutare gli elementi eventualmente prodotti dal contribuente a supporto e completamento dei dati raccolti nel corso dell'attività istruttoria ed il conseguente obbligo di motivare, nell'avviso di accertamento, il rigetto delle istanze da lui presentate<sup>258</sup>.

E' piuttosto pacifico in dottrina che il diritto enunciato dall'art. 12, comma 7, dello Statuto costituisce la principale fattispecie di partecipazione-contraddittorio<sup>259</sup> prevista dalla normativa sul procedimento tributario.

Fine della norma è, infatti, l'instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale, che consenta all'ufficio impositore di raccogliere, attraverso il dialogo col contribuente, ulteriori elementi utili all'attività accertativa, non desumibili dal processo verbale di conclusione delle indagini, evitando così in molti casi l'emissione di provvedimenti impositivi, che si rivelerebbe solamente un antieconomico dispendio di risorse, non portando in concreto ad alcun incremento di gettito.

258 In tal senso, IORIO - SERENI, *Cass.*, n. 19875 del 18 luglio 2008 - *Avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc: lo stato della giurisprudenza*, in *Il fisco* n. 11/2009, 1687 ss.

259 A riguardo, è opportuno richiamare la distinzione, elaborata dalla dottrina amministrativistica e poi recepita anche in ambito tributario, tra due forme di partecipazione del soggetto destinatario del provvedimento all'attività istruttoria dell'organo amministrativo:

a) la cd. partecipazione-collaborazione: fattispecie partecipativa estrinsecantesi, nel procedimento tributario, «da un lato, nel potere dell'amministrazione di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente sottoposto ad indagine e, dall'altro lato, nel corrispondente obbligo per questi (a pena di sanzione amministrativa, o anche di preclusioni processuali) di fornire gli elementi richiesti» (in tal senso, COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, commento a Corte Costituzionale, ord. 24 luglio 2009 n. 244, in *Banca dati Fisconline*);

b) la cd. partecipazione-contraddittorio (o contraddittorio anticipato): fattispecie che si distingue dalla precedente per la finalità prettamente difensiva, consentendo al contribuente di anticipare l'esposizione delle sue difese nella fase procedimentale e realizzare in tale sede un'istruttoria preliminare, al fine di chiarire la sua posizione prima dell'emissione di avvisi di accertamento destinati ad essere censurati in sede processuale.

Nonostante i numerosi interventi in materia da parte del legislatore tributario<sup>260</sup>, non può dirsi che il principio del contraddittorio abbia ivi ancora trovato generale riconoscimento. Tale fondamentale principio del diritto amministrativo, introdotto dalla l. n. 241/1990, infatti, non può essere applicato *ipso iure* anche al procedimento tributario, ostandovi l'espressa esclusione contenuta nell'art. 13 della stessa legge, che rinvia alle particolari norme che regolano la materia fiscale.

La stessa norma di cui all'art. 12, per quanto inserita nell'ambito della l. 212/2000, che a mente del suo primo articolo sancisce «principi generali del diritto tributario», limita la sua portata ai soli accertamenti fondati su un'attività di verifica.

Tuttavia, il principio del contraddittorio nel procedimento tributario ha da ultimo ricevuto riconoscimento da parte della Corte di giustizia europea, assurgendo al rango di principio generale del diritto comunitario<sup>261</sup>. Non vi è dubbio che tale principio debba ritenersi applicabile anche nel diritto interno, in virtù dell'espresso rinvio ai principi comunitari contenuto all'art. 1 della l. 241/90, nonché in attuazione dei principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione.

Dunque, sia a livello nazionale che comunitario emerge l'intento di riconoscere al soggetto interessato al procedimento tributario la facoltà di esercitare il diritto di difesa già in

260 In particolare, l'obbligatorietà del contraddittorio è espressamente sancita dal D.P.R. 600/1973 in materia di controlli automatizzati e formali (art. 36-*bis* e 36-*ter*), di accertamento sintetico (art. 38, comma 7, come modificato da ultimo dal d.l. 78/2010) e di operazioni elusive (art. 37-*bis*, comma 4).

Inoltre, il medesimo obbligo è stato riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità negli accertamenti basati su parametri e studi di settore (SS.UU., 18 dicembre 2009 nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, con nota di MARCHESELLI, *Natura giuridica degli accertamenti mediante studi di settore e "giusto procedimento" tributario: quattro sentenze capitali delle SS.UU. della Corte di cassazione*, in *Giur.it.*, 2010, 3, 711 ss.).

Il contraddittorio è, invece, considerato ancora come meramente facoltativo in materia di accertamenti bancari (Cass. 19 febbraio 2010 n. 4016) e di accertamento con adesione (Cass. 30 dicembre 2009 n. 28051).

261 Il principio è stato sancito nella sentenza nota come «Caso Sopropè» (Corte Giust., 18 dicembre 2008, c. 349/07, «Sopropè», con commento di RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580, nonché con commento di MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. di giur. trib.*, 2009, 210 ss.), la quale statuisce che «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. a tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente», un termine ragionevole, che non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa.

A riguardo si veda anche PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'ineffettività del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, II, 57 ss.

sede procedimentale, esponendo le proprie ragioni nel corso dell'istruttoria, prima dell'emanazione del provvedimento.

Non trascurabile è, poi, la funzione deflattiva del contenzioso che il principio di collaborazione, ed in particolare il diritto di comunicazione riconosciuto dalla norma in esame, svolge attraverso l'anticipazione del contraddittorio nella fase procedimentale, in attuazione dei principi statutari di cooperazione e di parità tra Fisco e contribuente.

Come anticipato, infatti, l'ufficio impositore ha l'obbligo di prendere in esame le osservazioni e richieste presentate dal contribuente attraverso l'esercizio della facoltà concessagli e, se del caso, può ordinare, a norma del comma 5 del medesimo articolo 12, anche un nuovo accesso presso la sede dello stesso, ove ciò si renda necessario alla luce dei nuovi dati così raccolti<sup>262</sup>.

Ben più ristretta è la portata di altre norme tributarie - nella specie gli artt. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/73 e 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, rispettivamente in materia di accertamento sui redditi e in campo I.V.A. -, che prevedono l'obbligo per i verificatori di far constare nel processo verbale giornaliero, redatto a seguito di ogni accesso, le osservazioni e le risposte del contribuente alle loro richieste.

E' evidente che tale facoltà non è né alternativa, né tantomeno equiparabile a quella riconosciuta dall'art. 12, c. 7, dello Statuto<sup>263</sup>. In questa fase, infatti, non può dirsi realizzato pienamente il contraddittorio, in quanto generalmente gli addebiti sono esplicitati solo nel processo verbale di chiusura delle operazioni.

Per tale motivo il legislatore ha voluto assicurare al contribuente un termine ragionevole tra la ricezione del verbale conclusivo e l'emanazione dell'avviso di accertamento, che realizza una vera e propria sospensione dell'attività di accertamento<sup>264</sup>, affinché questi possa

262 Per un'analisi approfondita della tematica della partecipazione al procedimento amministrativo tributario, si rinvia alla monografia di RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990. Si veda anche MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in FANTOZZI-FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673 e ss., nonché FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttoria (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, I, 582 ss.

263 Cfr. CAPOLUPO, *Accertamento: verifica e deduzioni del contribuente*, in *Il fisco* n. 37/2007, 5410 ss., secondo cui ciò è tanto vero «in considerazione della diversità delle fasi del procedimento e della natura giuridica della controparte. La verifica fiscale, infatti, è condotta da personale sprovvisto del potere di accertamento il cui compito, quindi, riveste natura istruttoria. L'accertamento, invece, è demandato all'ufficio che, ancorché controparte del contribuente, si pone (o si dovrebbe porre) comunque su di un differente piano se non altro in quanto dotato di una discrezionalità di valutazione e decisoria certamente carente nella fase istruttoria».

264 In tal senso, TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006, 1056 ss.

predisporre le proprie difese con maggiore serenità e consapevolezza di quanto oggetto di imputazione nei suoi confronti, ricorrendo se del caso anche all'assistenza di fiscalisti esperti.

Invero, la formulazione della norma in esame ha generato un ampio dibattito, sia in dottrina che in giurisprudenza, in merito alla sua corretta interpretazione, sotto il profilo della sanzionabilità di una sua violazione. L'art. 12, comma 7, dello Statuto, infatti, pur ponendo il divieto per l'amministrazione finanziaria di emanare l'avviso di accertamento prima della decorrenza del termine di 60 giorni dalla notifica del p.v.c., non prevede alcuna sanzione espressa per l'inosservanza di tale precetto.

Peraltro, come ricordato anche nella sentenza *de qua*, in sede di lavori preparatori erano stati presentati, dinanzi ad entrambi i rami del Parlamento, emendamenti alla norma in esame, coll'intento di inserire la comminatoria di nullità per la violazione del divieto di emettere l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni, ma tale proposta di legge non ha superato il vaglio dell'assemblea<sup>265</sup>.

Se ciò vale ad escludere certamente che la mancata previsione della declaratoria di nullità sia il frutto di una mera dimenticanza del legislatore, tuttavia, a parere di chi scrive, non può influenzare in modo determinante l'interpretazione della norma né in un senso né nell'altro, in quanto ai lavori parlamentari non può riconoscersi un valore ermeneutico vincolante, potendo avere al più un valore indiziario insieme ad altri elementi nella ricostruzione della *ratio legis*. Né, d'altra parte, dai verbali delle sedute svolte sia alla Camera che al Senato è dato rinvenire una chiara volontà del legislatore contraria alla sanzionabilità della violazione del divieto posto dalla norma in esame, che avrebbe condotto alla bocciatura degli emendamenti, limitandosi la decisione del Parlamento ad escludere un'indicazione espressa della predetta sanzione.

Occorre, pertanto, verificare se il silenzio del legislatore debba indurre ad escludere la sanzionabilità dell'avviso di accertamento emanato prima dei «60 giorni» ovvero se una comminatoria espressa non sia stata inserita, in quanto ritenuta superflua, potendo la stessa essere desunta dall'interprete attraverso una lettura sistematica della norma.

Verificato questo, il passo ulteriore sarà quello di domandarsi se la sanzione applicabile sia quella della nullità del provvedimento – come ritenuto dalla giurisprudenza finora prevalente – ovvero dell'annullabilità.

---

265 Si veda l'emendamento 12.4 presentato dal Sen. Rossi nella seduta del Senato n. 360 del 22 aprile 1998, nonché il testo alternativo dell'art. 12 presentato dal relatore di minoranza, On. Molgora, nella seduta della Camera dei deputati n. 685 del 2 marzo 2000, in [www.parlamento.it](http://www.parlamento.it).

Entrambi modificavano l'ultimo inciso del comma 7 del suddetto articolo, proponendo la seguente versione: «L'avviso di accertamento non può essere emanato *a pena di nullità* prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

### 3. *Principali orientamenti interpretativi prima della pronuncia in commento: a) la tesi dell'ufficio.*

La mancata previsione espressa di una sanzione a garanzia della cogenza della norma in esame ha condotto dottrina e giurisprudenza ad interrogarsi su quali fossero le conseguenze del cd. «accertamento anticipato», cioè emesso prima del decorso dei 60 giorni dalla ricezione del processo verbale di constatazione.

Prima della sentenza in commento, potevano registrarsi tre principali orientamenti interpretativi in merito alla questione:

a) un indirizzo minoritario che, sulla scorta del brocardo latino «*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*», sostiene che la violazione in esame non inficia la validità dell'avviso di accertamento emanato, trattandosi di una mera irregolarità formale, passibile tutt'al più di responsabilità disciplinare per il funzionario responsabile del procedimento<sup>266</sup>;

b) l'orientamento prevalente, che riconosce la nullità dell'atto impositivo emanato, per violazione di una norma procedimentale posta a tutela di posizioni di diritto e garanzia riconosciute al contribuente, ma soprattutto per difetto di un elemento essenziale, quale è la motivazione in merito alla particolare urgenza del provvedimento<sup>267</sup>;

c) un terzo orientamento intermedio, secondo cui l'avviso di accertamento anticipato non è nullo, bensì annullabile per violazione di legge, ai sensi dell'art. 21-*octies* della l. 241/90 (come novellato dalla l. n. 15/2005), salvo che l'amministrazione procedente riesca a dimostrare che il contenuto del provvedimento impositivo, anche a seguito di eventuali deduzioni del contribuente, non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato<sup>268</sup>.

Procediamo, quindi, nella rassegna della diverse posizioni enunciate, con l'analisi della tesi «*pro Fisco*».

266 In tal senso, in dottrina, ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, commento a COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BRESCIA, 7 marzo 2002 n. 12, in *Il fisco* n. 44/2003, fasc. 1, 6873 ss.; ID., *Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in *Il fisco* n. 19/2004, 2929 ss.; ANTICO, *L'accertamento anticipato: ulteriori considerazioni*, in *Il fisco* n. 40/2007, 5834 ss.; CHIECHI-CHIECHI, *I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Boll. trib.* n. 4/2004, 256 ss..

267 Si veda, *ex multis*, NANULA, *La tempistica per gli accertamenti in scadenza*, in *Il fisco* n. 32/2003, 13053 ss.; ID., *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in *Il fisco* n. 10/2004, 1401 ss.

268 Tra i sostenitori di quest'ultima tesi, si annoverano in particolare AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, L. n. 212/2000)*, in *Il fisco* n. 1/2007, fasc. 1, 59 ss.; CAPOLUPO, *Accertamento: verifica e deduzioni del contribuente*, cit.; CALIFANO, *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. it.* n. 6/2010, 1444.

L'argomentazione su cui si fondano generalmente le difese dell'amministrazione finanziaria nei giudizi aventi ad oggetto i ccdd. «accertamenti anticipati», in passato seguita da alcune sentenze di merito<sup>269</sup>, consiste essenzialmente nel rilievo della mancata previsione di un'espressa comminatoria di nullità per la fattispecie in esame (*ubi lex voluit, dixit*).

Tale interpretazione letterale della norma troverebbe conferma nel raffronto con altre disposizioni dello stesso Statuto del contribuente e di altre leggi tributarie che, a differenza dell'art. 12, prescrivono espressamente la nullità degli atti emanati in contrasto con le loro disposizioni<sup>270</sup>.

In particolare, la dottrina più sensibile alle ragioni degli uffici impositori qualifica il diritto di comunicazione di cui alla norma in esame come una «mera possibilità» e ritiene che «la mancanza di un'esplicita comminatoria di nullità si spiega e si giustifica con l'ammissibilità (e, quindi, legittimità) di comportamenti derogatori, a tutela di un altro interesse giuridicamente protetto», l'interesse all'accertamento di una maggiore capacità contributiva ed alla riscossione dei tributi, che trova riconoscimento nell'art. 53 della Costituzione.

Tale dottrina riscontra una violazione del principio di parità tra le parti del procedimento tributario da parte di quella giurisprudenza, che, riconoscendo la nullità degli avvisi di accertamento «anticipati», favorirebbe senza giustificato motivo il contribuente rispetto all'amministrazione, ben potendo il soggetto accertato esercitare il proprio diritto al contraddittorio avvalendosi di altri strumenti sia in sede amministrativa (ad esempio, con istanza di accertamento con adesione) sia in sede contenziosa (con ricorso al giudice tributario).

Secondo la tesi in esame, l'art. 12 sancisce «un semplice invito di tipo organizzativo interno all'Amministrazione, non sanzionato».

Pertanto, superflua è anche l'integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento, richiesta dalla norma, con l'indicazione dei «casi di particolare e motivata urgenza» che hanno reso necessario anticiparne l'emanazione. Infatti, in caso di avviso emesso in prossimità della scadenza del termine decadenziale di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73,

269 In tal senso, COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, SEZ. X, 27 novembre 2006 n. 181, la quale rileva «l'erronea interpretazione della norma contenuta nell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 atteso che la legge non stabilisce affatto una sanzione di illegittimità per l'atto impositivo che sia emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica»; dello stesso tenore sono COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PORDENONE, 28 settembre 2005 n. 61, nonché COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA, SEZ. IV, 18 aprile 2006 n. 60.

270 Il riferimento riguarda in particolare gli artt. 6, comma 5, e 11, comma 2, della l. 212/2000, nonché gli artt. 42 del D.P.R. 600/73 e 56 del D.P.R. 633/72, che prevedono la nullità degli avvisi di accertamento privi degli elementi essenziali ivi elencati.

l'urgenza sarebbe *in re ipsa*, «tenuto conto che il termine per gli accertamenti è stabilito a norma di legge ed è ben noto ad entrambe le parti». Anche negli altri casi, tale adempimento costituirebbe solo «un ulteriore onere per l'ufficio impositore», potendo la particolare e motivata urgenza «desumersi implicitamente»<sup>271</sup>.

Come anticipato, l'orientamento di cui sopra ha trovato il conforto anche di alcune sentenze delle Commissioni tributarie, le quali escludono la nullità degli avvisi di accertamento per mancato rispetto del termine *ex art. 12, c. 7, dello Statuto*, mancando un'espressa statuizione in tal senso<sup>272</sup>. In particolare, poi, per quanto riguarda l'ulteriore obbligo di riscontro delle osservazioni presentate dal contribuente, si è sostenuto che «la mancata valutazione delle deduzioni difensive (...) non pare idonea ad incidere sulle ragioni portanti dell'accertamento, potendo dispiegare effetti solo in ordine alla rettifica del carico tributario liquidato (se dovuto) e non può, quindi, essere invocata quale causa di nullità o annullabilità dell'atto»<sup>273</sup>.

Da ultimo, peraltro, l'orientamento esposto è stato in parte fatto proprio anche dalla Corte di Cassazione, che nell'ordinanza n. 19875 del 18 luglio 2008 e, più di recente, nella sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011, ha stabilito che l'emaneazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla notifica del p.v.c. «non ne determina ipso iure la nullità, stante la natura vincolata dell'atto rispetto al p.v.c. sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito il diritto di difesa del contribuente in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione tributaria)»<sup>274</sup>.

Le argomentazioni su cui si fondano queste pronunce non appaiono, tuttavia, pienamente convincenti.

Anzitutto, è da escludere la natura vincolata dell'avviso di accertamento rispetto al p.v.c., trattandosi di atto autonomo che può benissimo discostarsi dall'atto istruttorio, in senso integrativo o modificativo, anche alla luce dei nuovi elementi apportati dal contribuente.

271 Cfr. ANTICO-FUSCONI, negli interventi già citati alla nota n. 10.

272 Nel senso di escludere la nullità dell'avviso di accertamento si è pronunciata, in particolare, la COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, con sent., 7 aprile 2005 n. 55 (poi confermata anche dalla successiva sent. 20 novembre 2006 n. 181), secondo cui «il mancato rispetto di quel termine non può inficiare un atto d'accertamento, salvo che non sia venuta a mancare, irrimediabilmente, una garanzia posta dalla legge a difesa dei diritti del contribuente».

273 Cfr. COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PORDENONE, SEZ. V, 28 settembre 2005 n. 61.

274 CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., ord. 18 luglio 2008 n. 19875, in *Il fisco* n. 11/2009, cit., con commento di IORIO-SERENI, *Avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla consegna del pvc: lo stato della giurisprudenza*; CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., 13 ottobre 2011 n. 21103, in *Banca dati Fisconline*.

In secondo luogo, il riferimento al ricorso in autotutela non esclude la lesione al diritto di difesa del contribuente provocata dall'avviso di accertamento anticipato, non garantendo tale strumento la stessa tutela riconosciuta dall'art. 12, c. 7, dello Statuto, non fosse altro per il fatto che l'istanza di autotutela non produce l'effetto di sospendere i termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento dinanzi al giudice tributario. In tal caso, pertanto, il contribuente non sarebbe esonerato dall'onere di presentare comunque ricorso giudiziale.

**(segue) b) la tesi della nullità dell'avviso di accertamento anticipato.**

Di gran lunga prevalente è l'orientamento sia dottrinale che giurisprudenziale che supera l'interpretazione meramente letterale della norma, privilegiando un criterio di interpretazione logico-sistematico<sup>275</sup>.

I sostenitori di tale posizione riconoscono nel comma 7 dell'art. 12 della l. 212/2000 una norma procedimentale, che prevede una fase costitutiva imprescindibile del procedimento tributario, a tutela del principio di collaborazione e del diritto di difesa in contraddittorio del contribuente. Al diritto del contribuente a presentare le proprie deduzioni difensive corrisponde, pertanto, l'obbligo per l'ufficio impositore di valutare gli elementi così apportati alle indagini e giungere all'emanazione dell'avviso di accertamento attraverso una lettura critica del processo verbale di chiusura delle indagini sulla base delle osservazioni prodotte.

Secondo tale tesi, il contribuente è titolare di un vero e proprio diritto all'utilizzo del termine concesso dalla legge, il quale va inteso quale *spatium deliberandi*, nonché condizione di procedibilità dell'azione posta in essere dall'ufficio, la cui violazione non può che comportare la nullità dell'atto emanato<sup>276</sup>. Si tratterebbe di una nullità *ab origine*, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento e non sanabile, per carenza relativa al potere esercitato<sup>277</sup>; si parla anche di una forma di invalidità derivata, per violazione di una norma procedimentale.

<sup>275</sup> Cfr., in tal senso, LUCARIELLO, *Sulla difesa del contribuente in tema di avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *Il fisco* n. 37/2007, 5477 ss., nonché NANULA, *La tempistica degli accertamenti in scadenza*, cit.

<sup>276</sup> Cfr. COMMISSIONE TRIBUTARIA PROV. DI MANTOVA, SEZ. I, 19 febbraio 2009 n. 15, in *Giur. mer.*, 2009, 3156.

<sup>277</sup> In tal senso, in giurisprudenza, COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, SEZ. XXXVIII, 4 luglio 2007 n. 197, in *Il fisco* n. 37/2007, fasc. 1, 5523, nonché COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI GENOVA, SEZ. XI, 23 febbraio 2006 n. 15, secondo cui l'avviso di accertamento emesso prima della scadenza dei 60 giorni per l'approssimarsi del termine decadenziale dell'accertamento è «nullo e non sanabile in quanto emesso in violazione della norma relativa al potere di emanare l'atto», né «l'imminente decadenza può essere assunta come motivo di urgenza poiché la tempistica e le modalità per mezzo delle quali si sviluppano le ispezioni (...) non possono precludere il diritto alla difesa del contribuente».

In dottrina, sostiene la tesi della nullità per carenza di potere TUNDO, *"Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT-Riv. di giur. trib.* n. 9/2010, 806.

Allo stesso modo, si riconosce l'illegittimità del provvedimento nel caso in cui l'amministrazione procedente non prenda in considerazione le osservazioni e richieste presentate dal contribuente e l'avviso non contenga l'analitico riferimento alla valutazione delle stesse<sup>278</sup>.

Non sono condivisibili, secondo l'orientamento in esame, le argomentazioni della dottrina che propende per la validità dell'avviso di accertamento anticipato. Tale tesi, che si fonda essenzialmente sul dato letterale della mancata comminatoria di nullità, per ciò solo esclude qualsiasi conseguenza per la violazione della norma; in tal modo, si giunge alla assurda conclusione di negare alla stessa ogni valore precettivo, trasformandola in una vuota enunciazione di principio.

Particolarmente censurabile è poi quel filone dottrinale che riconosce nell'emanazione dell'avviso di accertamento «anticipato» in prossimità del termine di decadenza per l'accertamento un'ipotesi di «urgenza *in re ipsa*». La tesi, infatti, richiama l'idea dell'avviso di accertamento quale atto d'imperio, idea ormai decisamente respinta dal legislatore tributario, che proprio con l'emanazione dello Statuto ha mostrato di seguire l'opposta direttrice della collaborazione e della parità tra le parti del procedimento tributario. Sarebbe assolutamente iniquo far gravare sul contribuente le conseguenze delle disfunzioni interne all'ufficio impositore, che ha l'onere di organizzare le fasi della verifica e dell'accertamento in modo tale da rispettare i tempi, invero tutt'altro che ristretti, concessi dal legislatore per il controllo fiscale.

L'orientamento più favorevole al contribuente è stato da ultimo sposato anche dalla Corte costituzionale, che, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della norma in esame rispetto agli artt. 24, comma 2, e 111 della Costituzione proprio in ragione della mancata previsione di una comminatoria di nullità per la sua violazione, ha indicato l'*iter*

---

<sup>278</sup> Pertanto, non possono ritenersi sufficienti al fine dell'adempimento dell'obbligo di motivazione *de quo* mere clausole di stile, generiche e prive di una concreta indicazione delle ragioni del diniego, quali, ad es., "viste le deduzioni del contribuente" ovvero "si ritengono infondate le doglianze del contribuente" (si veda CISSELLO, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco* n. 42/2009, 7015 ss.).

L'obbligo di motivazione circa il rigetto delle osservazioni formulate dal contribuente è stato riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, nei procedimenti mediante studi di settore, dapprima con la Circolare n. 110/1999 («Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno valutate motivando sia l'accoglimento sia il rigetto delle stesse») e più di recente con la Circolare n. 5/2008 («La motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte»).

ermeneutico che il giudice remittente avrebbe dovuto seguire al fine di dedurre la sanzionabilità dei provvedimenti viziati<sup>279</sup>.

In particolare, la Consulta propone una lettura della norma in combinato disposto con l'art. 7 dello Statuto e gli artt. 3 e 21-*septies* della l. 241/90. L'obbligo di motivazione in relazione alla particolare urgenza, previsto per l'avviso di accertamento anticipato, costituirebbe un'applicazione del generale obbligo di motivazione sancito per gli atti amministrativi dalla l. 241/90, e ribadito nello Statuto per i provvedimenti tributari in particolare.

Secondo il parere della Corte, la nullità dell'avviso di accertamento anticipato deriverebbe dalla violazione di tale obbligo, in applicazione dell'art. 21-*septies*, che prevede la nullità dei provvedimenti amministrativi privi di un elemento essenziale, quale è da considerarsi la motivazione; la nullità per difetto di motivazione è, peraltro, espressamente prevista in materia tributaria dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del D.P.R. 600/73 e 56, quinto comma, del D.P.R. 633/72.

Sulla scia di tale ordinanza, si posizionano anche le principali pronunce successive della Corte di Cassazione. In particolare, nella sentenza n. 22320 del 3 novembre 2010, la Suprema Corte ha riconosciuto la sanzione della nullità del provvedimento impositivo emanato prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla notifica del p.v.c., pur in assenza di una espressa indicazione in tal senso, per vizio di motivazione, qualora l'amministrazione precedente non indichi le ragioni di particolare urgenza che hanno reso necessaria l'anticipazione del provvedimento<sup>280</sup>.

Dunque, secondo la Corte costituzionale ed i giudici di legittimità, ai fini della nullità dell'avviso di accertamento, non è sufficiente la violazione del termine *ex* art. 12, c. 7, dello

279 CORTE COSTITUZIONALE, ord. 24 luglio 2009 n. 244, con commento di COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit.; si vedano altresì, per un commento della pronuncia della Consulta, MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 2915 ss.; BORGOGGIO, *Corte Cost., ord. n. 244 del 24 luglio 2009 - Accertamento notificato prima di 60 giorni dal pvc*, in *Il fisco* n. 35/2009, 5792 ss.; BALDASSARRE, *L'intervento chiarificatore della Corte Costituzionale sull'accertamento emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla consegna del p.v.c.*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 3/2010, Parte II, 523.

280 Per un commento della sentenza citata si rinvia a BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.* n. 48/2010, 2969 ss.; RENDA, *La nullità degli atti impositivi che non esplicitano le ragioni della soppressione del contraddittorio preventivo*, in *GT-Riv. di giur. trib.* n. 3/2011, 211 ss.; ACIERNO, *Cass. n. 22320 del 3 novembre 2010 - La mancata urgenza invalida l'avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni*, in *Il fisco* n. 42/2010, fasc. 2, 6869 ss.; MARTIS, *L'accertamento "anticipato" fra nullità e annullabilità*, in *Rass. Trib.* n. 3/2011, 743 ss.

Statuto, ma è necessario che manchi o sia carente la motivazione in merito alla particolare urgenza che giustifica la deroga al divieto di emanazione dell'accertamento anticipato.

**(segue) c) la tesi “intermedia” dell'annullabilità.**

Da ultimo, parte della dottrina e della giurisprudenza di merito ha prospettato la possibilità di applicare alla violazione della norma in esame la sanzione dell'annullabilità.

Si ricorda, infatti, che il provvedimento impositivo può essere viziato non solo da nullità, ma anche da annullabilità o mera irregolarità.

La nullità ricorre, ai sensi dell'art. 21-*septies* della l. 241/90, in caso di mancanza di uno degli elementi essenziali, difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi in cui la legge lo prevede espressamente.

Come illustrato nel precedente paragrafo, la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria applicano alla fattispecie in esame la sanzione della nullità, ravvisando un difetto di motivazione (elemento essenziale) relativamente alle ragioni di urgenza che possono indurre l'ente impositore ad emettere un provvedimento anticipato.

L'art. 21-*octies*, tuttavia, stabilisce che laddove la norma nulla preveda, come nel caso di specie, la sanzione per la sua violazione è quella dell'annullabilità, sanzione che priva l'atto dei suoi effetti, ove sia fatta valere dal soggetto che ne ha interesse; la medesima sanzione è sancita anche nel caso in cui il provvedimento sia viziato da eccesso di potere o incompetenza. Inoltre, il secondo comma della norma *de qua* prevede un'eccezione alla regola appena enunciata, escludendo l'annullabilità per «il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Alla luce di tale disciplina, parte della dottrina ha sostenuto che, in caso di atto emanato dall'ufficio senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, «il contribuente che lo impugna deve dedurre che la sua partecipazione al procedimento avrebbe potuto influire sul contenuto del provvedimento, indicando gli elementi che avrebbe potuto introdurre nell'istruttoria, mentre l'amministrazione ha l'onere di dimostrare che, anche se quegli elementi fossero stati considerati, il contenuto dispositivo del provvedimento non sarebbe mutato»<sup>281</sup>.

281 In tal senso, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I – Parte generale*, Torino, 2011, 116.

Sembra propendere per l'annullabilità dell'avviso di accertamento anche URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica*, in UCKMAR-TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, 593 e ss., secondo cui «nel caso in cui l'ufficio ponga in essere atti di

Conforme con tale orientamento è la sentenza n. 61 del 9 luglio 2007 (dep. il 27 luglio 2007), con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia, dopo aver affermato che gli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della l. 241/90 «non costituiscono deroga ai precetti statutari in quanto il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto non commina la sanzione della nullità degli atti di accertamento emanati prima della scadenza di cui al comma 7 e, inoltre, nessun'altra disposizione prevede tale conseguenza», ritiene applicabile per la violazione della norma in esame l'art. 21-*octies*, che prevede la mera annullabilità dell'atto. Nel caso di specie, peraltro, l'ufficio è riuscito a far salvo l'atto anche da questa sanzione, dimostrando che «eventuali osservazioni formulate all'Agenzia delle entrate prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non avrebbero modificato il contesto nel quale l'atto è stato emanato» e dunque «l'eventuale preliminare raffronto non avrebbe dato risultati diversi»<sup>282</sup>.

#### **4. La posizione dell'amministrazione finanziaria in materia.**

L'Amministrazione Finanziaria, sulla scia delle numerose pronunce giurisprudenziali in materia, ha emanato una serie di direttive interne miranti ad orientare l'operato degli uffici in modo tale da rispettare il termine *ex art. 12, c. 7*, dello Statuto.

In particolare, a riguardo si è pronunciato il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, sostenendo che «il divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine previsto per la presentazione delle osservazioni e delle richieste, determina (...) la necessità che il direttore della verifica ed il capo pattuglia, nell'effettuare le pertinenti valutazioni sull'urgenza dell'ultimazione dei controlli, considerino l'opportunità di concludere l'ispezione relativa ai periodi di imposta "in decadenza" con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali»<sup>283</sup>.

Ancor più stringente è l'intervento della stessa Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento, che, con Nota 14 ottobre 2009, prot. n. 142734, a seguito dell'intervento della Corte costituzionale, ha chiarito in cosa consista la «particolare urgenza» che permette di derogare al divieto di emanazione di avvisi di accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni dal p.v.c.:

---

accertamento in violazione della norma, inevitabile appare l'illegittimità degli stessi per carenza di potere con la conseguenza dell'annullamento, in caso di ricorso, da parte del Giudice tributario.

282 COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, SEZ XII, 9 luglio 2007 n. 61, in *Banca dati Fisconline*.

283 COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA - UFFICIO FISCALITÀ, Circolare 17 agosto 2000 n. 250400, in *Il fisco* n. 33/2000, 10288, nonché in *Il fisco* n. 20/2001, 7254, con commento di FORTUNA, *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*.

«(...) la particolare urgenza nei casi di specie deve essere rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento con distinto riferimento alle circostanze di fatto, che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine. Al riguardo, si rappresenta che, per espressa previsione della norma, l'urgenza deve essere "particolare" (...) con riferimento al caso specifico; di conseguenza, l'evidenza delle ragioni di urgenza non può ridursi a considerazioni di carattere generale (...)».

Si precisa, inoltre, che, qualora l'ufficio adduca a motivo della deroga l'imminenza del termine di decadenza previsto per la notifica dell'avviso di accertamento, tale circostanza deve essere adeguatamente motivata, a pena di nullità dell'atto emesso, con riferimento alle ragioni che nel caso di specie hanno impedito di svolgere in tempo l'attività accertativa: «È evidente che possono verificarsi situazioni nelle quali la necessità di effettuare controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce da ragioni intervenute, non imputabili ad una errata o tardiva pianificazione delle attività o ad una non efficiente conduzione dell'attività di verifica. In tali situazioni (...) le ragioni dell'urgenza, che hanno spinto i verificatori a notificare il verbale di constatazione nell'imminenza dei termini di decadenza e l'Ufficio ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso; tali ragioni, in caso di eccezione sollevata nell'ambito di un eventuale contenzioso instaurato dal contribuente saranno, infatti, valutate caso per caso dal giudice tributario»<sup>284</sup>.

La stessa Agenzia delle entrate, dunque, conviene nel ritenere che l'imminente scadenza del termine decadenziale non costituisce ragione di urgenza *in re ipsa*, non potendosi certo far scontare al contribuente le conseguenze dell'inefficienza dell'ufficio nell'organizzazione delle attività di verifica ed accertamento. Diverso è il caso in cui la necessità di operare in prossimità del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello accertato dipenda da cause di forza maggiore o comunque esterne ed indipendenti dall'operato dell'ufficio, cause che non solo dovranno ricorrere nel caso di specie, ma dovranno essere espressamente indicate nella parte motiva dell'avviso di accertamento «anticipato», affinché il giudice possa riconoscere la legittimità della deroga al divieto di cui all'art. 12.

Inoltre, proprio in conseguenza del rigore dimostrato dai giudici sia di legittimità che di merito nella fattispecie in esame, la Direzione Centrale Accertamento ha ammonito gli uffici

---

284 AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTO, Nota 14 ottobre 2009 n. 142734, in *Il fisco* n. 42/2009, cit., con commento di CISELLO, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*.

circa la necessità di organizzare e gestire l'attività di controllo in modo tale da ridurre al minimo gli «accertamenti dell'ultimo minuto».

### 5. *La pronuncia della Suprema Corte*

La sentenza in commento si distingue rispetto alle precedenti pronunce della Cassazione sulla questione in esame, perché per la prima volta mette in discussione l'intervento interpretativo della Corte costituzionale, mostrando qualche dubbio in merito alla correttezza dell'inquadramento della fattispecie nell'ambito della nullità del provvedimento, prevalente in giurisprudenza.

Anzitutto, i giudici escludono che la norma di cui all'art. 12, comma 7, possa considerarsi principio generale dell'ordinamento tributario solo in virtù della sua collocazione all'interno della disciplina statutaria, trattandosi di una norma di dettaglio che disciplina uno specifico momento del procedimento tributario.

Peraltro, se la definizione della natura della norma in esame può essere rilevante al fine di ammettere o meno la portata generale del principio del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, non è di alcun aiuto, secondo il parere della Corte, per l'interpretazione della disposizione sotto il profilo della sua sanzionabilità.

Analizzando la motivazione della sentenza in esame, è possibile suddividere il procedimento argomentativo della Corte in due momenti: una prima parte in cui analizza la questione relativa al carattere perentorio o meno del termine di cui all'art. 12, c. 7, dello Statuto, ripercorrendo l'evoluzione della giurisprudenza sul tema in chiave critica, ed una seconda in cui, disattendendo totalmente quanto detto fino a quel momento, si allinea all'orientamento prevalente, invocando, a sostegno di tale scelta, la salvaguardia dell'unità dell'interpretazione ed il principio del precedente giurisprudenziale vincolante.

La sentenza, dunque, appare criticabile e contraddittoria nelle conclusioni; purtuttavia, essa è senz'altro degna di attenzione per gli spunti di riflessione che contiene al suo interno.

In primo luogo, la Corte esclude il carattere perentorio del termine dei 60 giorni, in virtù del principio stabilito dall'art. 152, secondo comma, c.p.c.<sup>285</sup>, secondo cui i termini previsti dalla legge devono considerarsi ordinatori, salvo che la legge stessa li dichiari espressamente

---

285 Per mero errore materiale, i giudici della Corte richiamano l'art. 156 c.p.c., che peraltro sancisce un altro principio rilevante in materia, il principio di tassatività dei casi di nullità, derogabile solo nel caso in cui l'atto manchi dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento del suo scopo.

Si precisa che entrambe le disposizioni richiamate si riferiscono espressamente ai soli atti del processo, ma sono certamente espressione di principi generali dell'ordinamento amministrativo, il quale mira a sanare i vizi degli atti ed a preservarne la validità ed efficacia, applicando la sanzione della nullità quale *extrema ratio*, nei soli casi espressamente sanciti ed in quelli in cui l'atto non è in alcun modo idoneo a spiegare i suoi effetti.

perentori (principio fatto proprio anche dal Consiglio di Stato nell'ambito del procedimento amministrativo).

A soluzioni opposte era giunta la stessa Cassazione in due recenti ordinanze, in cui si riconosceva l'illegittimità del provvedimento in caso di violazione del termine *ex* art. 12, comma 7, Statuto, trattandosi di termine posto a garanzia del diritto del contribuente ad interagire con l'amministrazione prima dell'emissione dell'avviso di accertamento<sup>286</sup>.

Secondariamente, la pronuncia in esame richiama l'interpretazione della norma data dalla Corte Costituzionale nella nota ordinanza n. 244 del 2009, che fonda la nullità dell'avviso di accertamento anticipato sul vizio di motivazione in ordine alla particolare urgenza.

La Suprema Corte evidenzia che tale pronuncia, sebbene rilevante, non è in alcun modo vincolante.

Nell'ordinanza richiamata, infatti, la Consulta ha dichiarato l'infondatezza della denuncia di incostituzionalità per violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione, ritenuti «inconferenti»; pertanto, l'interpretazione adeguatrice della norma ivi prospettata è da ritenersi *ultra vires*, e dunque non vincolante né per il giudice *a quo*, né tantomeno per gli altri giudici.

Peraltro, tale pronuncia non è dirimente anche sotto un altro punto di vista. Essa, infatti, non risolve il problema relativo alle conseguenze del mancato rispetto del termine dilatorio, affrontando la tematica solo sotto il profilo del vizio di motivazione circa le condizioni di particolare urgenza.

I giudici osservano, inoltre, che nel caso di specie la nullità del provvedimento impositivo appare una sanzione sproporzionata rispetto alla tutela dell'interesse del contribuente alla propria difesa nonché all'interesse al buon andamento della pubblica amministrazione, concordando con la tesi dell'amministrazione, secondo cui esistono altri strumenti a disposizione del contribuente per far valere le proprie ragioni sia in sede amministrativa che in sede giudiziaria.

Né tantomeno la sanzione della nullità pare alla Corte l'unica via per assicurare la vincolatività della norma in esame.

Fin qui il processo argomentativo risulta ineccepibile e sembra suggerire il ricorso a strumenti diversi dalla nullità, più adeguati per sanzionare la violazione in esame.

I giudici non ne fanno espressa menzione, ma una soluzione ipotizzabile potrebbe essere quella dell'annullabilità dell'avviso di accertamento «anticipato». Tale rimedio, infatti, non

---

286 CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., ord. 9 marzo 2011 n. 5652 e ord. 15 marzo 2011 n. 6088, di contenuto pressoché identico, già citate *sub* 1.

operando *ipso iure*, ma solo su istanza di parte ed alle condizioni di cui all'art. 21-*octies*, sembra garantire un giusto contemperamento delle opposte esigenze di tutela.

Tuttavia, a questo punto i giudici mutano il tiro e, disconoscendo l'analisi appena elaborata, decidono di aderire all'orientamento giurisprudenziale prevalente.

Pur riconoscendo che l'interpretazione della norma data dall'ordinanza della Corte costituzionale e dalle successive sentenze adesive dei giudici di legittimità potrebbe condurre a «risultati disfunzionali e fuori misura», la Corte ritiene di doverla sposare, affermando che la salvaguardia dell'unità di interpretazione giurisprudenziale delle norme costituisce un criterio legale di interpretazione, che può essere disatteso solo se tale interpretazione risulti del tutto arbitraria e pretestuosa.

#### **6. Considerazioni conclusive.**

Pare opinabile la pronuncia della Suprema Corte nei suoi assunti finali, che richiamano principi, quale quello dello *stare decisis*, tanto cari agli ordinamenti di *common law*, quanto lontani dal nostro.

E' pur vero che, ai sensi dell'art. 65 del r.d. 12/1942 (ordinamento giudiziario), la Corte di Cassazione svolge una fondamentale funzione nomofilattica, volta ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge.

Tuttavia, ciò non vincola i giudici di legittimità all'osservanza dei suoi precedenti.

L'esigenza di uniformità nell'interpretazione della legge va, infatti, contemperata con altri fattori altrettanto rilevanti nel giudizio di legittimità, quali l'adeguamento dell'interpretazione alla mutevolezza della realtà normativa e sociale, nonché l'esigenza di superare un'interpretazione, ove ritenuta non corretta.

D'altra parte, la possibilità di una pluralità di orientamenti all'interno delle diverse sezioni della Corte e di evoluzione giurisprudenziale in merito ad una medesima problematica è contemplata dallo stesso legislatore, che proprio per dirimere gli inevitabili contrasti che possono riscontrarsi nelle pronunce su una stessa questione di diritto (oltre che per altre ipotesi espressamente enumerate) ha previsto l'intervento delle Sezioni Unite (art. 374, comma 2, c.p.c.).

Pertanto, le conclusioni cui giunge la Corte nella sentenza in commento non appaiono sorrette da adeguata motivazione, laddove invece le premesse avrebbero dovuto condurre i giudici a tutt'altra pronuncia.

Alla luce del contrasto giurisprudenziale in materia, si auspica, dunque, un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite, che risolva definitivamente la questione relativa all'interpretazione della norma in esame a favore di uno degli orientamenti suesposti<sup>287</sup>.

Tenuto conto della strada aperta con questa sentenza e delle pronunce ad essa successive, più vicine alla tesi «*pro* Fisco», pare che da ultimo i giudici della Suprema Corte si stiano orientando nel senso di escludere la sanzione della nullità per la violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, ritenuta eccessiva rispetto alle ragioni di tutela che ispirano la norma stessa. Pertanto, sembrerebbe più probabile una pronuncia a favore della validità o, tutt'al più, dell'annullamento del provvedimento adottato in contrasto con la suddetta norma.

Se è vero, infatti, che da sempre il contribuente è considerato la parte debole da tutelare rispetto ad un esercizio autoritario del potere da parte dell'Amministrazione finanziaria, ciò non può condurre il legislatore in primo luogo e poi l'interprete a non tenere in debito conto anche le ragioni del Fisco, paralizzandone in ogni caso l'attività accertativa sulla base del solo rilievo del mancato rispetto del termine dilatorio *ex* art. 12, comma 7, della l. 212/2000.

La sanzione dell'annullabilità, invece, oltre a risultare quella più corretta alla luce di una lettura sistematica della disciplina amministrativa e tributaria, come evidenziato nei paragrafi precedenti, sembra essere anche quella più giusta nell'ottica di un equo contemperamento degli interessi in gioco.

Infatti, pur assicurando il contribuente contro illegittime violazioni del suo diritto di difesa, consentirebbe di far salvo il provvedimento impositivo nei casi in cui questo avesse natura vincolata o comunque risultasse, in base alle circostanze del caso concreto, che esso non avrebbe potuto avere in ogni caso un contenuto diverso, neppure sulla scorta degli elementi forniti dal contribuente (oltre che nei casi in cui l'ufficio precedente specifichi le particolari motivazioni che hanno reso urgente l'emanazione dell'avviso di accertamento).

In tal modo, l'interesse del Fisco all'accertamento ed alla riscossione dei tributi sarebbe garantito, laddove si dimostrasse che il mancato rispetto del termine non ha conseguenze pregiudizievoli per il soggetto accertato o comunque è giustificato da valide ragioni di urgenza.

D'altra parte, il diritto di difesa del contribuente non sarebbe totalmente frustrato da una decisione in tal senso, potendo essere esercitato ancora attraverso gli altri numerosi strumenti forniti dall'ordinamento tributario.

---

<sup>287</sup> A favore di un intervento risolutore delle Sezioni Unite si esprime anche TABET, *La sospensione del potere impositivo per 60 giorni tra interpretazione adeguatrice e diritto vivente*, in *GT – Riv. Giur. Trib.* n. 11/2011, 925 e ss.

Questa soluzione – sebbene ad oggi minoritaria – è, a mio avviso, dunque, quella preferibile alla luce dei principi di buon andamento dell'amministrazione nonché di parità tra Fisco e contribuente, su cui si fonda la norma in esame e l'intera normativa sancita dallo Statuto del contribuente.