

Il mancato contraddittorio e la non adeguata valutazione delle deduzioni difensive *ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000* possono comportare la nullità dell'atto

di Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
La giurisprudenza favorevole alla rilevanza del contraddittorio	4219
La prassi dell'amministrazione e la giurisprudenza contraria	4220
L'avviso di accertamento in termini, ma carente di adeguata replica	4221
La comprovata esistenza di ragioni di particolare e motivata urgenza	4222
Conclusioni	4222

Il mancato rispetto del contraddittorio precontenzioso imposto dallo Statuto dei diritti del Contribuente e la inadeguata valutazione, da parte dell'Ufficio, delle deduzioni difensive presentate in relazione al processo verbale di constatazione, possono determinarne la nullità dell'atto. L'Agenzia delle Entrate con nota del 14 ottobre 2009, n. 142734 (1) ha analizzato il contenuto dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 che

Nota (1) — Si riporta il testo della Nota dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento del 14 ottobre 2009, prot. n. 142734: "Avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Come è noto, l'art. 12 del c.d. Statuto dei diritti del contribuente, istituito con legge 27 luglio 2000, n. 212, riconosce importanti garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Il comma 7 della predetta norma prescrive, in particolare, 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*». A tenore della predetta norma al contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, è riconosciuto il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni, in relazione a tale verbale. **Al diritto del contribuente corrisponde l'obbligo per gli Uffici di valutare con ocularietà gli elementi da questi offerti, procedendo, sulla base degli stessi, all'esame del processo verbale; esame che potrebbe condurre, ove ne ricorrano i presupposti, ad una sostanziale revisione del**

prevede che, nei 60 giorni successivi alla consegna del processo verbale di constatazione, il contribuente può produrre memorie contenenti rilievi e deduzioni difensive, con facoltà dell'Ufficio di derogare a tale disposto normativo, solo nei casi di «*particolare e motivata urgenza*». Con la citata nota l'Agenzia delle Entrate, ha voluto sottolineare ed inteso richiamare gli uffici periferici sulla rilevanza del contraddit-

torio e sulla necessità di una adeguata replica, da parte dell'Ufficio, alle doglianze del contribuente, prodotte nella fase precontenziosa mediante le memorie di cui all'art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. La nota interpretativa fa seguito alla ordinanza della Corte Costituzionale n. 244 del 24 luglio 2009 (riportata in massima a pag. 4234 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 45/2009,

medesimo. La norma in commento è finalizzata a garantire una serena e costruttiva dialettica tra le parti nel rispetto dei principi di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, a perseguire anche l'ulteriore obiettivo di riduzione del possibile contenzioso, in quanto consente all'ufficio di attingere dalle argomentazioni ed eccezioni fornite dal contribuente eventuali ulteriori elementi utili a rappresentare con il maggior grado di persuasione possibile la legittimità della pretesa impositiva.

Anche se la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie hanno evidenziato che la disposizione in argomento non contiene alcuna espressa previsione di nullità del provvedimento di accertamento emesso prima dei sessanta giorni dal rilascio della copia del p.v.c., si rimarca che, a tenore della norma, esclusivamente con riguardo ai «*casi di particolare e motivata urgenza*» gli Uffici possono emanare l'avviso di accertamento prima che scadano i sessanta giorni concessi al contribuente per formulare le osservazioni. Sul tema, giova richiamare quanto di recente argomentato dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 (riportata in massima a pag. 4234 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 45/2009, pag. 4033), con la quale la Consulta, nel dichiarare manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in riferimento agli artt. 24 e 111, della Costituzione (in quanto norma che regola il procedimento di accertamento tributario, quindi non avente natura processuale), ha sottolineato 'la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «*particolare [...] urgenza*». Osserva, infatti, la Corte che 'lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'*urgenza*, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)'. Pertanto ritiene la Corte che 'l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «*particolare [...] urgenza*» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 («*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*») e 56, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 («*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*»), i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato'.

Si richiama, pertanto, l'attenzione degli Uffici in indirizzo sul rischio che la mancata motivazione specificamente sotto il profilo dell'*urgenza* dell'avviso di accertamento, emanato prima della scadenza del termine in argomento, sia suscettibile di essere sanzionata in sede processuale, con conseguente declaratoria di invalidità dell'atto.

La particolare *urgenza* nei casi di specie deve essere, quindi, 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*».

Tale requisito va verificato con riferimento al caso specifico; di conseguenza, l'evidenza delle ragioni di *urgenza* non può ridursi a considerazioni di carattere generale. Piuttosto 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 di rispettare il termine di sessanta giorni decorrenti dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni. A titolo di esempio si rappresenta come la particolare *urgenza* ricorre ove sussistano pericoli di perdita del credito erariale nonché nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari. Un'ipotesi particolare, peraltro frequente nella prassi operativa, si verifica, quando l'Amministrazione ha necessità di notificare l'avviso di accertamento nell'imminenza dello spirare dei termini di decadenza dell'azione accertatrice con riferimento a processi verbali consegnati al contribuente in prossimità di tali termini.

A tal riguardo, è opportuno rimarcare, in via generale, l'esigenza di operare, in sede di pianificazione delle attività di verifica, scelte che tengano nel debito conto l'esigenza che l'ufficio competente all'emanazione dell'atto di accertamento rispetti la citata previsione normativa. 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, in assenza di un'esplicita comminatoria di nullità, 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.

Si invitano le Direzioni Regionali ad adottare ogni opportuna iniziativa finalizzata a garantire l'uniforme e tempestiva applicazione da parte degli Uffici delle indicazioni contenute nella presente comunicazione.".

pag. 4033), con la quale la Consulta ha ribadito che l'avviso di accertamento, emanato **senza il rispetto del termine dilatorio di 60 giorni dalla consegna del P.V.C., può determinare la nullità dell'atto** (qualora tale deroga non sia stata adeguatamente motivata) (**vedi modello indicativo di ricorso riportato a pag. 4224**). Infatti la Consulta, investita della questione di legittimità costituzionale, in relazione all'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, nella parte in cui non contempla la sanzione della nullità per l'accertamento emesso senza il rispetto del termine dilatorio dei sessanta giorni, ha statuito che **l'accertamento può essere ritenuto nullo qualora nella parte motiva, l'ufficio non abbia illustrato le ragioni di urgenza che hanno comportato l'emanazione "anticipata" del provvedimento** ed ha fatto rilevare che, **il fatto che la norma non preveda espressamente la sanzione della nullità, non comporta un contrasto con il dettato costituzionale, ma la doverosità del giudice chiamato a decidere, di fornirne un'interpretazione costituzionalmente orientata.**

La giurisprudenza favorevole alla rilevanza del contraddittorio

La giurisprudenza di merito aveva già da tempo fatto rilevare come la carenza o l'incompletezza delle repliche dell'Ufficio alle memorie del contribuente, determinassero la invalidità dell'atto (2). La C.T.P. di Ragusa con la sentenza n. 426 del 25/01/2002 (**riportata in massima a pag. 4233**), aveva infatti annullato l'atto per assoluto difetto di motivazione e per violazione di legge "Altra violazione, non meno grave delle precedenti, deriva dal fatto che l'ufficio ha recisamente ignorato le osservazioni fatte dal contribuente nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti. Tali osservazioni sono state rigettate *de plano*, senza premurarsi di accertarne la fondatezza, in spregio alle disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto che sollecita e

privilegia la fase del contraddittorio col contribuente finalizzata all'autotutela anticipata". La C.T.P. di Genova ancora il 23/02/2006 con sentenza n. 15 (**riportata in massima a pag. 4234 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 28/2006, pag. 2334**) aveva osservato che "La mancata osservanza del termine di cui all'art. 12, co. 7 della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) - il quale prevede che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica da parte degli organi di controllo - determina la nullità dell'avviso di accertamento, ed a nulla rileva che l'osservanza del predetto termine avrebbe determinato la decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo". La C.T.P. di Latina con propria sentenza del 02/11/2007 allo stesso modo aveva ribadito che "neanche l'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertatrice può giustificare la violazione dell'art. 12, co. 7 della L. 212/2000". La C.T.R. del Friuli-Venezia Giulia con sentenza n. 9 del 26 marzo 2008 (**riportata in massima a pag. 4232 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 14/2008, pag. 1049**), ha poi fatto rilevare la particolare importanza delle norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente e ciò in relazione alle riserve di legge previste dagli artt. 23 e 14, ultimo comma, della Costituzione, in considerazione del fatto che i poteri di accertamento incidono sui diritti fondamentali della persona "che costituiscono articolazioni del diritto soggettivo dell'uomo alla propria libertà, sicché le leggi devono disciplinare le modalità e i termini per l'esercizio dei poteri di controllo in materia tributaria ...". Nel corpo della sentenza la Corte arriva a qualificare l'atto emesso in violazione dell'art. 12 non solo nullo, ma giuridicamente inesistente "non si sarebbe infatti in presenza di un mero vizio procedimentale, bensì della preclusione alla formazione dell'atto finale che non si realizza nei suoi elementi essenziali per incompletezza della fattispecie, essendo quest'ultima, appunto, complessa e a formazione progressiva di cui uno

Nota (2) — Cfr., C.T.R. della Puglia n. 67 dell'11 luglio 2008 (**riportata in massima a pag. 4233 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 47/2008, pag. 4236**); C.T.R. del Lazio n. 197 del 13 settembre 2007; C.T.R. del Lazio n. 181 del 27 novembre 2006; C.T.P. di Bari n. 112 del 17 gennaio 2008; C.T.P. di Bari n. 78 del 16 maggio 2007; C.T.P. di La Spezia n. 210 del 16 gennaio 2007; C.T.P. di Genova n. 15 del 23 febbraio 2006 (**riportata in massima a pag. 4234 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 28/2006, pag. 2334**); C.T.P. di Bari n. 72 del 23 marzo 2005; C.T.P. di Pordenone n. 1 del 19 gennaio 2005 (**riportata in massima a pag. 4234 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 9/2005, pag. 799**); C.T.P. di Caltanissetta n. 15 del 10 febbraio 2004; C.T.P. di Brescia n. 12 del 7 marzo 2002 (**riportata in massima a pag. 4233**).

degli elementi costitutivi fondamentali è rappresentata dall'instaurazione del contraddittorio *post verifica*." La C.T.P. di Milano con la sentenza n. 233 del 20 aprile 2009, ha riconfermato la sanzione della nullità per carenza di motivazione, stante la tautologia contenuta nell'atto di accertamento che così replicava alle doglianze del ricorrente: "le osservazioni non sono condivisibili e le richieste avanzate non possono essere accolte, in quanto non sono suffragate da idonea documentazione". Invero la questione non è nuova del nostro ordinamento e ripropone la rilevante questione della centralità del contraddittorio quale fase necessaria dell'*iter* procedurale contenzioso, questione a cui sono sottesi il buon andamento della pubblica amministrazione e le garanzie del contribuente, anche in quelle specifiche "situazioni" per le quali la normativa non ne prevede obbligatoriamente l'esperimento (3). Ci si riferisce in particolare alla obbligatorietà del contraddittorio anche per le altre ipotesi di accertamento, quale quello da studi di settore (4), o da coefficienti presuntivi come ricordato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 4624 del 22/02/2008 (riportata in massima a pag. 4232 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 34/2008, pag. 3018). Sempre in tema di studi di settore e parametri, pare necessario rammentare che recentemente le Sezioni Unite della Corte Suprema, hanno poi affermato, con le sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18/12/2009 (in "Finanza & Fisco" n. 44/2009, pag. 3929), che gli studi di settore hanno valenza meramente presuntiva e rappresentano solo un indice rivelatore di una possibile anomalia del comportamento fiscale tenuto dal contribuente, attribuendo all'esito del contraddittorio la rilevanza dell'esistenza della prova. Sullo stesso tema

si segnala poi, seppure in materia di dazi doganali, una recente sentenza della Corte di Giustizia (5), che ha ribadito che il rispetto dei diritti della difesa è invece principio generale del diritto comunitario, il quale deve trovare applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare un atto capace di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario. Per la Corte, inoltre, il Giudice ha il compito di accertare se il termine concesso a tale scopo dalla legislazione nazionale sia adeguato, avuto riguardo alle circostanze particolari della causa; e se, considerato il tempo trascorso tra la presentazione delle difese e la decisione, si possa ritenere che l'amministrazione abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni dell'interessato.

La prassi dell'amministrazione e la giurisprudenza contraria

Anche l'Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di prassi ha riconosciuto grande rilevanza al contraddittorio, invitando gli uffici, in più occasioni, a riscontrare in maniera adeguata le memorie prodotte dal ricorrente "le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno attentamente valutate, motivando sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse" (6); "gli uffici daranno sempre conto nei propri atti delle ragioni evidenziate dai contribuenti durante il contraddittorio e motiveranno sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse" (7); "la motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte" (8); "lo stesso contribuente dopo la chiusura delle operazioni, ha comunque 60 gg. di tempo per comunicare

Nota (3) — L'art. 37-bis, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce che l'accertamento "antielusivo" deve, a pena di nullità, essere preceduto dall'instaurazione del contraddittorio. Inoltre, il comma 5 stabilisce che nell'accertamento deve essere indicata la ragione per cui le giustificazioni del contribuente non sono state ritenute valide.

Nota (4) — A. Bullo-F. Dominici, *La rilevanza del contraddittorio come strumento di difesa dagli studi di settore* (in "Finanza & Fisco" n. 6/2009, pag. 525).

Nota (5) — Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C-349/07.

Nota (6) — Circ. n. 110/E del 21/05/1999 (§ 7 — in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2732).

Nota (7) — Circ. n. 175/E del 03/10/2000 (§ 4.3 — in "Finanza & Fisco" n. 37/2000, pag. 4657).

Nota (8) — Circ. n. 5/E del 23/01/2008 (§ 3 — in "Finanza & Fisco" n. 2/2008, pag. 153).

agli Uffici osservazioni e richieste che devono essere da questi esaminati” (9). Non proprio coerentemente con la sua prassi, l’amministrazione finanziaria si difende poi in giudizio, da una parte, con una interpretazione strettamente letterale della norma che non prevede, espressamente la sanzione della nullità, dall’altra, richiamando il contenuto degli artt. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che non ricomprendono la fattispecie in esame tra quelle sanzionabili con la nullità e con la conseguente impossibilità di una interpretazione estensiva della disciplina. Invero una parte della giurisprudenza di merito ha condiviso tali argomentazioni (10) e la stessa Cassazione con l’ordinanza n. 19875 del 18 luglio 2008 ne ha riconosciuto la legittimità poiché la mancata declaratoria di nullità non comporterebbe comunque una restrizione del diritto di difesa del contribuente.

L’avviso di accertamento in termini, ma carente di adeguata replica

La questione affrontata dalla sentenza n. 233 del 20 aprile 2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano invero, è quella attinente alla legittimità dell’avviso di accertamento emesso successivamente al termine di sessanta giorni, senza che nella motivazione siano state adeguatamente replicate le osservazioni difensive presentate dal contribuente. Più in particolare la Corte milanese ha valutato la condotta omissiva tenuta dall’ufficio, in relazione al disposto del citato art. 12, comma 7, degli artt. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell’art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 oltre che dello stesso contenuto dell’art. 7 della legge n. 212/2000 in tema di motivazione. I giudici mutuando l’insegnamento del Giudice di legittimità, sulla legge quadro in tema di sanzioni amministrative, hanno statuito che è illegittimo l’avviso di accertamento che recepisce acri-

ticamente le contestazioni formulate nel processo verbale di constatazione senza averne adeguatamente valutato le memorie difensive presentate dal contribuente. In sostanza la Corte ha assimilato la obbligatorietà della replica dell’ufficio alla disposizione dell’art. 18 della legge 24 novembre 1981, n. 689 che, in tema di sanzioni amministrative, prevede che entro 30 giorni dalla contestazione della violazione e prima dell’emanazione dell’atto amministrativo che ne recepisce le risultanze, l’interessato possa depositare scritti difensivi o documenti, atti a dimostrarne l’illegittimità. Sul punto la giurisprudenza della Suprema Corte aveva fatto rilevare che l’irrogazione della sanzione, prima del decorso del termine ne comporta la nullità insanabile (11) e così la Corte milanese ha deciso stabilendo che il mancato rispetto del contraddittorio precontenzioso imposto dallo Statuto del Contribuente, e segnatamente la mancata ed adeguata valutazione da parte dell’Ufficio delle osservazioni difensive presentate in relazione al processo verbale di constatazione, nella motivazione dell’avviso di accertamento, ne determina la nullità. La procedura imposta dall’art. 18 della legge 24 novembre 1981, n. 689 è assimilabile a quella prevista dalla norma contenuta nello Statuto dei diritti dei contribuenti e si esplica nella fase della redazione del verbale, nella presentazione degli scritti difensivi, nella sua valutazione e nell’emanazione del provvedimento, talché sembra pertinente richiamare quanto precisato dalla Suprema Corte di Cassazione in relazione al citato art. 18 e cioè che “l’autorità amministrativa ... ha il dovere sia di sentire gli interessati che ne abbiano fatto richiesta, sia di esaminare il contenuto della memoria difensiva, se essi hanno esercitato la facoltà difensiva anche nella forma scritta. ... L’inosservanza dei doveri correlati all’esercizio delle facoltà difensive dell’interessato costituisce un vizio del procedimento amministrativo predisposto dalla legge per l’esercizio della potestà sanzionato-

Nota (9) — Circ. n. 1/2008 della Guardia di Finanza.

Nota (10) — Cfr. C.T.R. della Lombardia n. 61/2007; C.T.R. del Lazio n. 181 del 27 novembre 2006; C.T.R. del Lazio, n. 55 del 5 maggio 2005; C.T.P. di Firenze n. 87 del 4 luglio 2008; C.T.P. di Aosta n. 29 dell’8 ottobre 2007; C.T.P. di Udine n. 75 del 26 settembre 2006; C.T.P. di Milano, n. 11 del 28 novembre 2004.

Nota (11) — Cass., Sentenza 7 ottobre 1987, n. 7495 (riportata in massima a pag. 4231).

ria, con la conseguente illegittimità (per violazione di legge) della ordinanza-ingiunzione che ha applicato la sanzione amministrativa” (12). Orbene, alla luce delle suddette considerazioni non si può non valutare il contenuto dello Statuto dei diritti del contribuente che impone che le osservazioni difensive **vengano valutate** (che coincide con una necessaria e attenta verifica della rilevanza delle doglianze del contribuente), in contrapposizione con il contenuto dell’art. 18 della legge n. 689/1981, che richiede che gli scritti difensivi **siano esaminati** e non si può non attribuire ai termini utilizzati dal legislatore quel giusto peso che gli appartiene (13). L’obbligo di adeguata valutazione e motivata replica alle osservazioni difensive presentate dal contribuente, costituisce quindi integrazione e completamento dell’obbligo di motivazione previsto dall’art. 7 della legge n. 212/2000 che può solo generare un difetto di motivazione a cui consegue necessariamente l’illegittimità dell’atto.

La comprovata esistenza di ragioni di particolare e motivata urgenza

L’avviso di accertamento non può essere emanato prima del decorso di 60 giorni dalla consegna del P.V.C., per consentire al contribuente di effettuare osservazioni e rilievi all’attività di accertamento, fatte salve le ipotesi di «particolare e motivata urgenza». L’Agenzia delle Entrate, rammentando la necessità che la motivazione dell’accertamento contenga una adeguata spiegazione delle cause di «particolare e motivata urgenza». Con la citata nota ha precisato che tali giustificazioni si possono ravvisare ove:

1. “sussistano pericoli di perdita del credito erariale”;
2. “nonché nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari”.

In sostanza l’Agenzia ha inteso giustificare il mancato rispetto dei termini con il pericolo di perdita del credito erariale. Tale affermazione non sembra del tutto condivisibile ed in conflitto con gli altri isti-

tuti funzionali alla tutela del credito erariale per i quali l’ente impositore, in via cautelare (e quindi anche sulla base del pvc), può:

- chiedere alla Commissione tributaria provinciale l’autorizzazione al sequestro o all’iscrizione di ipoteca sui beni del contribuente, ai sensi del combinato disposto degli artt. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 27 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2;
- provvedere all’iscrizione delle somme nei ruoli straordinari, per effetto dell’art. 15-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Anche la seconda ipotesi di connessa alla consumazione di reati tributari, appare quanto meno discutibile per via del fatto che i due processi sono caratterizzati da completa autonomia, con la conseguenza che l’invio della comunicazione di reato è indipendente dall’emanazione dell’avviso di accertamento. Da ultimo la nota dell’Agenzia ricorda poi che l’impossibilità di rispettare il termine di 60 giorni potrebbe derivare dall’imminenza del decorso del termine di decadenza previsto per l’accertamento, chiarendo che tali circostanze non devono mai scaturire da ritardi o da errate pianificazioni degli uffici, con obbligo di motivare tali ragioni d’urgenza in maniera compiuta ed analitica nel corpo dell’atto. Tale giustificazione “in maniera compiuta ed analitica” oltre che “indipendente da ritardi o da errate pianificazioni” scatenerà la fantasia degli Uffici, che notoriamente ed ordinariamente sono soliti notificare gli atti di accertamento proprio in concomitanza della scadenza del termine di decadenza.

Conclusioni

Alla luce della presente disamina, la necessità dell’Ufficio di valutare le osservazioni difensive presentate dal contribuente, assume quindi ancora maggiore importanza e ciò in relazione all’obbligo di ponderazione dei rilievi mossi al soggetto verificato oltre che all’operato dei verificatori. Il contraddittorio rappresenta uno strumento efficace a dispo-

Nota (12) — Cass., Sentenza 17 settembre 1992, n. 10658 (riportata in massima a pag. 4231).

Nota (13) — A. TOMASSINI, *Avviso di accertamento illegittimo per mancata valutazione delle osservazioni difensive al p.v.c.*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 12/2009.

zione del primo e garantisce la correttezza e l'economicità dell'andamento della pubblica amministrazione. C'è poi da rilevare che la mancata adeguata replica alle osservazioni difensive da parte del funzionario e la condanna in giudizio dell'Ufficio, potrebbe *ex se* portare alla valutazione del conseguente danno erariale alla Corte dei conti. Anche la Suprema Corte ha ribadito questa necessità e con la sentenza del 23 gennaio 2006, n. 1236 (**riportata in massima a pag. 4231**), precedentemente citata, la Corte di Cassazione ha statuito che l'avviso di accertamento è la sintesi di una complessiva attività di ordine amministrativo e istruttorio, con la conseguenza che l'atto impositivo deve considerarsi legittimamente emanato solo laddove viene idoneamente indicato il motivo in base al quale il risultato delle precedenti fasi procedurali (nel caso di specie: le risultanze del processo verbale di constatazione) è assunto ai fini dell'emissione dell'atto impositivo. Il comma settimo dell'art. 12 della L. 212/2000 deve essere quindi visto quale completamento della motivazione dell'avviso di accertamento e la sua violazione non può che comportare la sanzione della nullità. Da più parti ci si è chiesto quale senso avrebbe

un'intera legge quando di fatto si nega alla stessa la sua efficacia, lasciando completamente privi di difesa, quei principi costituzionalmente garantiti. Ci si è inoltre chiesto quali debbano essere gli effetti sulla Pubblica Amministrazione, che agisca sapendo di porre in essere un comportamento contrario a quello che dovrebbe tenere e se ciò non comporti un'oggettiva ed ingiustificata violazione del principio di buona fede e di collaborazione (**14**). L'art. 1 dello Statuto stabilisce che «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario ...*». Allo stesso modo non può non riconoscersi alle norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, un preciso valore normativo ed interpretativo, sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto, sia perché costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario. Tali richiami non possono passare inosservati ed ancor di più oggi, alla luce della esternazione della Corte Costituzionale che ha ribadito "... la doverosità del giudice chiamato a decidere, di fornire un'interpretazione costituzionalmente orientata".

Nota (14) — A. IORIO-S. SERENI, *Il potere dell'Amministrazione di prorogare i termini processuali non è incostituzionale*, il fisco, fasc. n. 2, n. 11/2009, pag. 1774.

NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTA IL *FORMULARIO INDICATIVO* DI UN RICORSO CONTRO UN AVVISO DI ACCERTAMENTO NOTIFICATO PRIMA DEL DECORSO DEL TERMINE DEI 60 GIORNI DOPO IL RILASCIO DEL PROCESSO DI CHIUSURA DELLE OPERAZIONI DI VERIFICA



FORMULARIO (INDICATIVO)

L'imposta di bollo deve essere assolta sull'originale del ricorso (*) nella misura di 14,62 euro per ogni 4 pagine da 25 righe a cui va aggiunta una marca "delega" da 14,62 euro se nel ricorso è presente la procura

On.le Commissione Tributaria Provinciale di

RICORSO CON ISTANZA DI PUBBLICA UDIENZA

Per
nel giudizio

CONTROPARTE: AGENZIA DELLE ENTRATE - Ufficio di nella persona del Direttore rappresentante *pro-tempore*

Il/La Sig./Sig.ra, nato a, il, codice fiscale, residente in via, n., rappresentato e difeso giusta procura in calce/in margine al presente atto, dall'Avv./Dott./Rag., codice fiscale presso il cui studio in, Via, è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio

OPPURE

La Società, con sede in (Cod. fisc.), nella persona del proprio rappresentante legale Sig., rappresentata e difesa giusta procura in calce/in margine al presente atto, dall'Avv./Dott./Rag., codice fiscale presso il cui studio in, Via, è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio

(Indicare l'atto impugnato, l'ufficio che lo ha emesso, la data ed i suoi estremi identificativi e specificare sinteticamente il contenuto)

Contro l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di in persona del Direttore con sede in per l'annullamento dell'avviso di accertamento relativo ad Irpef/Ires/Irap/Iva per il periodo di imposta per l'importo di n. (all. 1) emesso dal medesimo Ufficio e notificato il

PREMESSO

(Illustrare i fatti salienti della controversia, utili ad introdurre e fondare le successive doglianze in diritto. Nel caso in esame evidenziare il fatto che l'avviso di accertamento è

(*) — Secondo alcuni autori le disposizioni in tema di bollo imporrebbero una bollatura sia del ricorso notificato all'Ufficio, sia della copia destinata alla Commissione tributaria provinciale. È, tuttavia, doveroso far presente come nella prassi si ritenga necessario che sia bollato solo il ricorso destinato alla parte resistente.

continua

segue

stato emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo)

— che l'Ufficio/Guardia di Finanza..... procedeva nei confronti del ricorrente ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche in data e rilevava, in conseguenze dei predetti controlli, irregolarità a carico del contribuente, provvedendo, al rilascio di copia del processo di chiusura delle operazioni, al termine delle stesse in data, come prescritto dalla legge.

— che in conseguenza delle violazioni risultanti dal menzionato verbale, seguiva la notifica dell'avviso di accertamento, effettuata tuttavia prima del decorso dei 60 giorni previsti dall'art. 12 della legge 212/2000.

— che con il predetto Avviso, l'Ufficio della Agenzia delle Entrate di, nel confermare i rilievi mossi nel Processo verbale di constatazione redatto dalla dall'Ufficio/Guardia di Finanza in data (all. 2), rettifica i ricavi/compensi dichiarati dal/dalla ricorrente per il periodo di imposta accertato, determinando una maggiore base imponibile (Irpef/Ires/Irap/Iva) di Euro, e maggiori imposte pretese a titolo di per Euro, nonché la irrogazione di sanzioni per per Euro

— che la motivazione dell'avviso di accertamento (all. 1), non fa alcun riferimento alle circostanze di «*particolare e motivata urgenza*» che non permettono di rinviare l'emanazione dell'atto e di rispettare il termine di sessanta giorni decorrenti dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni.

Visti gli artt. 18 e segg. del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 e successive modificazioni;

RICORRE

avverso il predetto avviso di accertamento per i motivi che va ad illustrare.

Il provvedimento è illegittimo per i seguenti motivi (*esporre progressivamente i motivi di impugnazione*):

In via preliminare

1. Nullità dell'avviso di accertamento per violazione di legge ai sensi del comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, istituito con legge 27 luglio 2000, n. 212, che riconosce importanti garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali

Come già esposto sopra, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di, ha notificato l'avviso di accertamento in data

Tale accertamento concerne i fatti ed i rilievi di cui al verbale

Come si vede, la notifica dell'impugnato avviso è avvenuta prima del decorso dei 60 giorni

continua

segue

di cui al citato articolo 12, con conseguente privazione del contribuente del termine entro cui esercitare il diritto ad esporre osservazioni e deduzioni difensive.

In proposito, si osserva che, la disposizione dello Statuto sopra richiamata oltre ad essere finalizzata a garantire una costruttiva dialettica tra le parti, nel rispetto dei principi di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, a perseguire l'obiettivo di riduzione del possibile contenzioso, consente all'ufficio di attingere dalle argomentazioni ed eccezioni fornite dal contribuente eventuali ulteriori elementi utili al fine di determinare, con un maggior grado di precisione, la pretesa impositiva e permette al contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di esercitare il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni in relazione a tale verbale. A tale diritto del contribuente corrisponde l'obbligo per gli Uffici di valutare con oculatezza gli elementi da questi offerti, procedendo, sulla base degli stessi, all'esame del processo verbale; esame che potrebbe condurre, ove ne ricorrano i presupposti, ad una sostanziale revisione del medesimo.

Pertanto, pur in mancanza di una esplicita sanzione decadenziale, tenendo conto delle finalità che il detto termine di 60 giorni persegue e della funzione che lo stesso adempie, l'osservanza del termine di 60 giorni **deve ritenersi categorica e a pena di nullità** in quanto diretta a tutelare il **buon andamento dell'attività amministrativa**, che non può essere riferito soltanto all'organizzazione della P.A., ma anche alla sua attività, soprattutto se permette di determinare con più precisione la pretesa impositiva in ossequio dei principi di **capacità contributiva** e di **eguaglianza**, garantiti dagli artt. 3 comma 1, 53 comma 1 e 97 comma 1 Cost. Peraltro, a fugare ogni dubbio la legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le disposizioni in materia dei diritti del contribuente, all'articolo d'esordio al comma 1 così recita: «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario ...*». Dopo quanto richiamato non v'è più dubbio che le disposizioni normative dello Statuto costituiscono definitivamente principi generali dell'ordinamento tributario, significando che i principi espressi o desumibili dallo Statuto costituiscono le regole fondamentali dell'ordinamento tributario, o per meglio dire ineludibili criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie (in questo senso, Cass., Sez. V, n. 17576/2002, 7080/2004, 9407/2005 e 1905/2007).

A tanto si aggiunge che l'inosservanza di detto termine comporta, la lesione del diritto del contribuente di avvalersi, in difesa dei propri interessi, di un contraddittorio predisposto dalla legge in sede amministrativa, col fine di anticipare, per evitarlo, il contraddittorio in sede giurisdizionale, onde rendere effettivo il rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, espressamente richiamato dal comma 7 dell'art. 12 più volte citato. Questa interpretazione rappresenta ancora una volta una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge che considera **il contraddittorio un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa** (in questo senso v. Cass. SS.UU. n. 26635/2009, n. 26636/2009, n. 26637/2009 e n. 26638/2009 e Cass., Sez. V, Sentenza n. 2816 del 2008).

Alla luce di quanto detto, nessun artificio interpretativo, ci sembra, possa flettere il significato di questa categorica disposizione. Peraltro, a favore della illegittimità dell'avviso di accertamento emesso dalla Amministrazione finanziaria senza il rispetto del termine di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica previsto nell'art. 12 ultimo comma, della L. 212/2000 è

continua

segue

orientata la giurisprudenza tributaria (Cfr. C.T.P. di Ragusa, Sez. II, n. 426 del 25/01/2002; C.T.P. di Brescia, Sez. IX, n. 12 del 07/03/2002; C.T.P. di Roma, Sez. XX, n. 556 del 30/10/2002; C.T.P. di Bari, Sez. VII, n. 75 del 16/07/2004; C.T.P. Caltanissetta, n. 15 del 10/02/2004; C.T.P. di Pordenone, Sez. V, n. 1 del 19/01/2005; C.T.P. Bari, n. 72 del 23/03/2005; C.T.P. di Genova, Sez. XI, n. 15 del 23/02/2006; C.T.P. La Spezia, n. 210 del 16/01/2007; C.T.P. di Treviso, Sez. VII, n. 139 del 29/01/2007; C.T.P. Bari, n. 78 del 16/05/2007; C.T.R. del Lazio, Sez. staccata di Latina, Sez. XXXIX, n. 359 del 10/05/2005; C.T.R. Lazio, n. 181 del 27/11/2006; C.T.R. del Lazio, n. 197 del 13/09/2007; C.T.R. del Friuli-Venezia Giulia, Sez. XI, n. 9 del 26/03/2008; C.T.R. della Puglia, Sez. XIV, n. 67 dell'11/07/2008).

Pertanto, il termine succitato è da considerarsi **categorico e a pena di nullità**. Ne consegue che l'accertamento impugnato, oggetto del presente ricorso, essendo notificato prima dei 60 giorni dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni di verifica, è illegittimo e va annullato.

2. Nullità dell'avviso di accertamento per mancato rispetto della sequenza procedimentale di atti, ritualmente e tempestivamente notificati, posta allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del contribuente

Come si è dimostrato, la notifica dell'impugnato avviso è avvenuta prima del decorso dei 60 giorni di cui all'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Tale inadempienza costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto, atteso solo la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria, assicurata dal rispetto della sequenza procedimentale di atti, ritualmente e tempestivamente notificati, permette di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del contribuente tutelato dall'art. 24 della Costituzione.

Ne consegue che l'accertamento impugnato, oggetto del presente ricorso, essendo notificato prima dei 60 giorni dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni di verifica, è illegittimo e va annullato.

In via principale ed in diritto

3. Nullità dell'avviso di accertamento per omessa motivazione del provvedimento, in relazione alle ragioni di «particolare [...] urgenza» che hanno determinato l'emissione dell'avviso di accertamento prima che siano trascorsi sessanta giorni dalla notifica del verbale

Al riguardo va innanzitutto osservato, in linea generale, che la motivazione dell'avviso di accertamento, come si ricava anche dalla più recente legislazione (legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo, legge n. 212 del 2000 - Statuto dei diritti del contribuente -, D.Lgs. n. 32 del 2001), costituisce strumento essenziale di garanzia del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'Amministrazione Finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale. In particolare, la previsione dello specifico obbligo di motivazione della «particolare [...] urgenza» previsto dall'art. 12, comma 7, si inserisce, nell'ambito di quelle norme dello Statuto del contribuente che, sono espressive di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nell'ordinamento tributario. A riprova di quanto detto, da ultimo la

continua

segue

Corte Costituzionale con ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009, ha statuito che, alla luce di tali disposizioni, “la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che **lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell’urgenza**, l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è **espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi** e, tra essi, di quelli dell’amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000); che, sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l’inosservanza dell’obbligo di motivazione, anche in relazione alla «*particolare [...] urgenza*» dell’avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell’atto, in via generale, dall’art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all’accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 («*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*») e 56, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 («*Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto*»), i quali stabiliscono che l’avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato”.

In via principale e nel merito

4. Infondatezza della contestazione

(In questa parte il ricorrente deve illustrare, argomentare e dimostrare l’infondatezza delle riprese a tassazione operate, delle pretese impositive e delle sanzioni applicate)

ISTANZA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA

Ai sensi e per gli effetti dell’art. 33, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si richiede la discussione in pubblica udienza del presente ricorso.

Per i sopra indicati motivi Il/La Sig./Società, tramite il sottoscritto difensore,

CONCLUDE CHIEDENDO

Che questa On. Commissione Tributaria giudicante, voglia accogliere il ricorso e per l’effetto, in pubblica udienza, disattesa e reietta ogni avversa eccezione, deduzione e istanza, dichiarare la nullità e/o annullare l’impugnato avviso di accertamento, siccome illegittimo.

In via preliminare

1. Dichiarare la nullità dell’avviso per essere stato emesso - in violazione di legge - prima del decorso del “termine” categorico e a pena di nullità, stabilito dalla norma imperativa di cui all’art. 12, ult. comma, della L. 212/2000.

continua

segue

2. Dichiarare la nullità del avviso per essere stato emesso prima del decorso del “termine” stabilito all’art. 12, ult. comma, della L. 212/2000 non rispettando la sequenza procedimentale di atti, ritualmente e **tempestivamente** notificati, posta allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del contribuente.

In via principale ed in diritto

3. Dichiarare la nullità del avviso per omessa motivazione del accertamento in relazione alle ragioni di «*particolare [...] urgenza*» che hanno determinato emissione dell’avviso di accertamento prima che siano trascorsi sessanta giorni dalla notifica del verbale.

In via principale e nel merito

4. *(inserire altre domande relative ad eventuali ulteriori motivi - nel merito - di impugnazione)*

5. Condanni l’Ufficio al pagamento delle spese processuali a favore del ricorrente (1).

6. Disponga, in via provvisoria, la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato (***In tal caso nei motivi vanno specificate le ragioni in punto di fatto e diritto della sospensione***).

Nel fascicolo di parte verranno depositati i seguenti documenti:

1) originale del ricorso (*ovvero copia del ricorso consegnato all’Ufficio periferico dell’Agenzia delle Entrate, con ricevuta di deposito, ovvero copia del ricorso spedito a mezzo servizio postale con fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata con avviso di ricevimento*);

2) copia dell’atto impugnato;

3) procura speciale per atto notar, del, Rep. n. (*se la delega non è a margine o in calce al ricorso*);

4) altri eventuali documenti (*in particolare i documenti richiamati nel ricorso*).

Attestazione di conformità della copia del ricorso (***da apporre sulla copia del ricorso prima del deposito presso la Segreteria della C.T.P.***)

Luogo e data

Firma del difensore
(Avv./Dott./Rag.)

Nota (1) — Sul punto è bene ricordare quanto afferma la circolare 23/04/1996, n. 98, secondo la quale “Le spese sono liquidate con la sentenza ... sulla base della presentazione, da parte del difensore, della nota spese di cui all’art. 75 delle disposizioni attuative del codice di procedura civile, con distinta indicazione di onorari e spese in relazione agli articoli della Tariffa, tenendo conto della complessità della lite e del suo valore economico”. Per un approfondimento vedi: A. BULLO-F. DOMINICI, *La soccombenza e la compensazione delle spese di giudizio nel processo tributario* (in “Finanza & Fisco” n. 8/2009, pag. 767) e allegato *fac-simile* di nota spese. Va tuttavia sottolineato, che la statuizione sulle spese, in forza del disposto dell’art. 91 c.p.c. ha natura accessoria e consequenziale alla condanna della parte soccombente al rimborso, di conseguenza, anche in mancanza di una specifica domanda in tal senso delle parti, deve essere pronunciata dal giudice d’ufficio, sulla base degli atti di causa e dunque, anche in assenza del deposito di apposita nota spese da parte del difensore, ex art. 75 delle disposizioni di attuazione del c.p.c.

continua

segue

N.B.: È necessario individuare l’Agenzia fiscale che, avendo emanato l’atto oggetto d’impugnazione, nell’esercizio delle proprie specifiche competenze, è legittimata a resistere in giudizio. Ai sensi dell’art. 12, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992, per controversie di valore inferiore a 2.582,28 euro può anche essere proposto direttamente dalla parte interessata, senza essere assistita da un difensore abilitato. Il ricorso deve essere redatto in duplice esemplare: il primo - originale - in bollo ed il secondo - copia - in carta libera. Ambedue gli atti devono essere sottoscritti. Deve, quindi, essere notificato e depositato, unitamente al fascicolo di parte, nella segreteria della Commissione tributaria competente entro 30 giorni dalla data di notifica. La notifica del ricorso può essere effettuata a mezzo ufficiale giudiziario o direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell’atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero mediante consegna all’Ufficio che ha emesso l’atto impugnato, il quale rilascia ricevuta sulla copia. Nel primo caso viene consegnata all’Ufficio la copia del ricorso sottoscritta; negli altri casi all’Ufficio è consegnato l’originale in bollo e la copia rimane al ricorrente che la deposita in Commissione.

FORMULARIO (INDICATIVO)

**Dichiarazione di
conformità presente
nella copia del ricorso**

“Il Avv./Dott./Rag., difensore del
attesta, ai sensi dell’art. 22, comma 3, del D.Lgs. 546/92, che il presente
ricorso è conforme all’originale consegnato (o spedito per posta) all’ Ufficio
..... in data”

**NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME
RICHIAMATE DALL’AUTORE**



LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

CAS - Sez. I - Sentenza n. 7495 del 07/10/1987
Presidente: Vela A., Relatore: Caizzone G.

ATTI AMMINISTRATIVI - Ordinanze - Procedimento amministrativo - Infrazioni amministrative - Termine ex art. 18 legge n. 689 del 1981 - Caratteri - Inosservanza - Effetti - Vizio insanabile del procedimento rilevabile di ufficio dal giudice - Art. 18, della L 24/11/1981, n. 689

In tema di infrazioni amministrative il termine di 30 giorni previsto dall'art. 18 della legge 24 novembre 1981 n. 689, entro il quale gli interessati possono far pervenire all'autorità competente scritti difensivi e documenti e possono chiedere di essere sentiti, ha carattere essenziale e dilatorio dell'ordinanza-ingiunzione che può concludere il procedimento amministrativo, in quanto la *ratio* della norma è quella di evitare, per quanto è possibile, l'instaurarsi di un processo in seguito all'opposizione e di favorire la definizione delle liti in via amministrativa. L'inosseranza di detto termine, che costituisce non una semplice facoltà del comune bensì una condizione di validità del procedimento amministrativo e dell'ordinanza, si risolve pertanto in un vizio insanabile del procedimento rilevabile d'ufficio dal giudice.

CAS - Sez. I - Sentenza n. 10658 del 17/09/1992
Presidente: Bologna I., Relatore: Lupo E.

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Applicazione - Audizione della parte - Obbligo dell'Amministrazione - Presentazioni di difese scritte - Irrilevanza - Violazione di detto obbligo - Conseguente illegittimità dell'ordinanza - Ingiunzione - Art. 18, della L 24/11/1981, n. 689

In tema di sanzioni amministrative, e con riguardo all'esercizio della facoltà difensive dell'interessato, l'Amministrazione deve provvedere all'audizione della parte che

ne abbia fatto richiesta a norma dell'art. 18 della Legge 24 novembre 1981 n. 689, ancorché la stessa abbia presentato difese scritte, trattandosi di doveri - quello di audizione degli interessati e quello di esame degli scritti difensivi - distintamente posti dall'art. 18, che vanno ambedue osservati ove gli interessati si siano avvalsi della facoltà di difesa sia scritta che orale. L'inosservanza di tali doveri costituisce un vizio del procedimento amministrativo predisposto dalla legge per l'esercizio della potestà sanzionatoria, con la conseguente illegittimità (per violazione di legge) della ordinanza ingiunzione che ha applicato la sanzione pecuniaria.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 1236 del 23/01/2006
Presidente: Papa E., Relatore: Meloncelli A.

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Avviso di accertamento - Atto amministrativo finale di imposizione tributaria - Precedenti fasi istruttorie demandate ad altri uffici - Risultati - Recepimento con adeguata motivazione - Legittimità - Ragioni - Obbligo dell'organo decidente di procedere comunque ad autonoma attività istruttoria - Sussistenza - Esclusione - Fattispecie in tema di avviso di accertamento in materia di IVA - Artt. 51, 52 e 56, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 1 e 7, della L 07/08/1990, n. 241 - Artt. 7 e 12, della L 27/07/2000, n. 212

PROVVEDIMENTI DEL GIUDICE CIVILE - Sentenza - Contenuto - Motivazione - Elementi di prova - Esame - Enunciazione del relativo giudizio - Sufficienza - Esclusione - Descrizione del processo cognitivo determinante il giudizio finale - Necessità - Fattispecie

IMPUGNAZIONI CIVILI - Cassazione (ricorso per) - Motivi del ricorso - Vizi di motivazione - Elementi di prova - Esame - Enunciazione del relativo giudizio - Sufficienza - Esclusione - Descrizione del processo cognitivo determinante il giudizio finale - Necessità - Fattispecie - Artt. 132 e 360 c.p.c.

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

L'atto amministrativo finale di imposizione tributaria, il quale sia il risultato dell'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti, in proprio o per delega, ad altri uffici amministrativi, è legittimamente adottato quando, munendosi di un'adeguata motivazione, faccia propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedurali: tale principio è desumibile sia dalle norme generali sull'attività amministrativa poste dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 (applicabili, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario), alla stregua delle quali il titolare dei poteri di decisione non è tenuto a reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttori, che hanno preparato la sua attività; sia dalle norme tributarie generali di cui agli artt. 7 e 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212; sia, infine - per quanto concerne in particolare l'IVA - dalle disposizioni degli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che, nel regolare minuziosamente la fase istruttoria del procedimento di accertamento, prevedono che gli uffici IVA si avvalgano delle prestazioni cognitive di altri organi, di altre amministrazioni dello Stato e della Guardia di finanza. (Sulla base dell'enunciato principio, la S.C. ha negato quindi validità all'affermazione della sentenza impugnata, secondo cui l'avviso di accertamento - nella specie, in materia di IVA - dovrebbe essere autonomo rispetto al processo verbale di constatazione, nel senso che l'Ufficio accertatore dovrebbe svolgere comunque, anche quando altri organi istruttori - nella specie, la Guardia di finanza - abbiano compiuto attività preparatoria della sua decisione, un'ulteriore, autonoma e integratrice, attività istruttoria).

Vedi: Cass. 10205/2003

Ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa. (Sulla base dell'enunciato principio, la S.C. ha quindi cassato con rinvio la sentenza impugnata, la quale aveva ritenuto che gli elementi adottati dall'amministrazione finanziaria a sostegno della pretesa tributaria oggetto di giudizio, pure diligentemente elencati, fossero inidonei a provare la tesi dell'Ufficio, senza tuttavia illustrare le ragioni di tale conclusiva valutazione).

CAS - Sez. V - Sentenza n. 4624 del 22/02/2008

Presidente: Saccucci, Relatore: Cicala

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Previa richiesta di chiarimenti al contribuente - Conseguenze - Deduzioni inviate dal contribuente - Onere di adeguata motivazione dell'avviso di accertamento - Inadempimento - Nullità - Sussistenza - Art. 12, del DL 02/03/1989, n. 69, conv., con mod., dalla L 27/04/1989, n. 154 - Art. 7, della L 30/12/1991, n. 413 - DPCM 23/12/1992

La determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del D.P.C.M. 23 dicembre 1992) impone, ai sensi dell'art. 12, comma primo, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, come modificato dall'art. 7 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, di richiedere, a pena di nullità, al contribuente chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni sulle ragioni che avevano giustificato un reddito dichiarato, inferiore a quanto emergente dal reddito-metro. Qualora il contribuente, ottemperando all'invito, provveda a trasmettere all'Ufficio le proprie deduzioni, la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento deve contenere un'adeguata replica tale da superare le deduzioni della parte. In mancanza, l'atto impositivo dovrà essere considerato nullo per difetto di motivazione

Vedi: Cass. 11300/2000, 4387/2002

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

C.T.R. del Friuli-Venezia Giulia - Sez. XI - Sentenza n. 9 del 26/03/2008

Presidente: Rossi, Relatore: Alfano

ACCERTAMENTO-STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Notifica dell'accertamento - Prima di sessanta giorni dalla notifica del PVC - Applicazione dell'art. 12, comma 7, della L 27/07/2000, n. 212 - Conseguenze - Nullità/inesistenza dell'accertamento
Conf.: C.T.P. di Ragusa, Sez. II, del 25/01/2002, n. 426; C.T.P. di Brescia, Sez. IX, del 07/03/2002, n. 12; C.T.P. di Roma, Sez. XX, del 30/10/2002, n. 556 (in "Finanza & Fisco" n. 5/2004, pag. 350); C.T.P. di Bari, Sez. VII, del 16/07/2004, n. 75 (in "Finanza & Fisco" n. 23/2005, pag. 1863); C.T.P. di Pordenone, Sez. V, del 19/01/2005, n. 1 (in "Finanza & Fisco" n. 9/2005, pag. 799); C.T.R. del Lazio, Sez. staccata di Latina, Sez. XXXIX, del

10/05/2005, n. 359 (in “Finanza & Fisco” n. 34/2005, pag. 2921); C.T.P. di Genova, Sez. XI, del 23/02/2006, n. 15 (in “Finanza & Fisco” n. 28/2006, pag. 2334); C.T.P. di Treviso, Sez. VII, del 29/01/2007, n. 139 (in “Finanza & Fisco” n. 33/2007, pag. 2698)

L'atto di accertamento è giuridicamente esistente e legittimamente emanato solo se posto in essere dopo lo spirare del termine di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione. Pertanto l'atto emesso in violazione del comma 7 dell'art. 12 della legge 212/2000 non solo è nullo ma è anche giuridicamente inesistente. (Massima non ufficiale)

C.T.R. della Puglia - Sez. XIV - Sent. n. 67 dell'11/07/2008
 Presidente: L'Abbate, Relatore: Gurrado

AGEVOLAZIONI FISCALI - STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate - Art. 8, della L 23/12/2000, n. 388 - Disconoscimento - Avviso di recupero del credito di imposta - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Notifica di avviso di recupero del credito di imposta - Prima di sessanta giorni dalla notifica del PVC - Applicazione dell'art. 12, comma 7, della L 27/07/2000, n. 212 - Conseguenze - Nullità/inesistenza del recupero del credito di imposta

L'avviso di recupero di un credito di imposta adottato prima della scadenza dei termini di cui all'art. 12, comma 7 della L. 27/07/2000 n. 212, è illegittimo. (Massima non ufficiale)

Conf.: C.T.P. di Ragusa, Sez. II, n. 426 del 25/01/2002; C.T.P. di Brescia, Sez. IX, n. 12 del 07/03/2002; C.T.P. di Roma, Sez. XX, n. 556 del 30/10/2002 (in “Finanza & Fisco” n. 5/2004, pag. 350); C.T.P. di Bari, Sez. VII, n. 75 del 16/07/2004 (in “Finanza & Fisco” n. 23/2005, pag. 1863); C.T.P. Caltanissetta, n. 15 del 10/02/2004; C.T.P. di Pordenone, Sez. V, n. 1 del 19/01/2005 (in “Finanza & Fisco” n. 9/2005, pag. 799); C.T.P. Bari, n. 72 del 23/03/2005; C.T.P. di Genova, Sez. XI, n. 15 del 23/02/2006 (in “Finanza & Fisco” n. 28/2006, pag. 2334); C.T.P. La Spezia, n. 210 del 16/01/2007; C.T.P. di Treviso, Sez. VII, n. 139 del 29/01/2007 (in “Finanza & Fisco” n. 33/2007, pag. 2698); C.T.P. Bari, n. 78 del 16/05/2007; C.T.R. del Lazio, Sez. staccata di Latina, Sez. XXXIX, n. 359 del 10/05/2005 (in “Finanza & Fisco” n. 34/2005, pag. 2921); C.T.R. Lazio, n. 181 del 27/11/2006; C.T.R.

del Lazio, n. 197 del 13/09/2007; C.T.R. del Friuli-Venezia Giulia, Sez. XI, n. 9 del 26/03/2008 (in “Finanza & Fisco” n. 14/2008, pag. 1049)

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

C.T.P. di Ragusa, Sez. II, Sentenza n. 426 del 25/01/2002

IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) - Avviso di accertamento per maggior ricavi - Accertamento induttivo basato sui parametri di cui all'art. 3 della legge n. 549/1995 - Presunto scostamento tra reddito percepito e reddito dichiarato - Omissione da parte dell'ufficio dell'indicazione dei presupposti di fatto e dell'iter logico seguito - Difetto di motivazione - Sussiste - Ignoranza da parte dell'ufficio delle osservazioni formulate dal contribuente - Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente - Illegittimità dell'avviso di accertamento - Infondatezza nel merito dello stesso

Avendo l'ufficio omissso di indicare i presupposti di fatto e il ragionamento logico adottato per giungere alle sue conclusioni, bisogna affermare che l'avviso di accertamento emesso è affetto dal vizio di legittimità del difetto di motivazione. L'atto emesso è altresì viziato da violazione di legge, dato che l'ufficio, in spregio a quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), ha completamente ignorato le osservazioni prodotte dall'interessato nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti (osservazioni che sono peraltro fondate nel merito e sono tali da assurgere a dignità di prova contraria, adeguata ad inficiare le risultanze dei parametri). (Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze)

C.T.P. di Brescia - Sez. IX, Sentenza n. 12 del 07/03/2002

ACCERTAMENTO - Notifica - Prima di sessanta giorni - Art. 12, settimo comma, L n. 212 del 2000 - Illegittimità

Ai sensi dell'art. 12, settimo comma Legge 2000 n. 212, è illegittimo - a prescindere dalla mancata previsione normativa di nullità - l'avviso di accertamento emanato prima dello scadere dei sessanta giorni concessi dalla legge all'Ufficio accertatore per porre in essere la propria auto-

noma attività istruttoria ed al contribuente per predisporre un'adeguata difesa. (*Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze*)

*C.T.P. di Roma - Sez. XX - Sentenza n. 556 del 30/10/2002
Presidente: Rinaldi G., Relatore: Zaratti G.*

ACCERTAMENTO-STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Notifica dell'accertamento - Prima di sessanta giorni dalla notifica del PVC - Applicazione dell'art. 12, comma 7, della L 27/07/2000, n. 212 - Conseguenze - Illegittimità dell'accertamento

Illegittimo l'avviso di rettifica IVA notificato alla ricorrente in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 212/2000, poiché senza una valida motivazione, sia nell'avviso di rettifica che nella costituzione in giudizio, ha violato la norma che vuole che dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla G.d.F. e quello dell'emissione dell'avviso di accertamento deve esserci un intervallo non inferiore a due mesi. (*Massima non Ufficiale*)

*C.T.P. di Pordenone - Sez. V - Sentenza n. 1 del 19/01/2005
Presidente: Appierto G., Relatore: Dal Santo G.*

ACCERTAMENTO-STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Notifica dell'accertamento - Prima di sessanta giorni dalla notifica del PVC - Applicazione dell'art. 12, comma 7, della L 27/07/2000, n. 212 - Conseguenze - Illegittimità dell'accertamento

L'atto impugnato, pur se materialmente esistente e nonostante il precetto dello Statuto del contribuente non preveda esplicitamente la nullità dello stesso, dovrà essere considerato, inadempite da parte dell'Agenzia le scadenze temporali preventive di cui al comma 7 dell'art. 12, inefficace nel senso che tale atto è inidoneo a spiegare gli effetti che gli sono propri e come tale annullabile mancando dei requisiti formali e/o sostanziali per il raggiungimento dello scopo (art. 156 e ss. c.p.c.), non più utilmente sanabili. (*Massima non Ufficiale*)

*C.T.P. di Genova - Sez. XI - Sentenza n. 15 del 23/02/2006
Presidente: Lavezzo, Relatore: Ciuffarella*

ACCERTAMENTO-STATUTO DEL CONTRIBUENTE - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Notifica dell'accertamento - Prima di sessanta giorni dalla notifica del PVC - Applicazione dell'art. 12, comma 7, della L 27/07/2000, n. 212 - Conseguenze - Illegittimità dell'accertamento

Illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione poiché, ha violato la norma che vuole che dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla G.d.F. e quello dell'emissione dell'avviso di accertamento deve esserci un intervallo non inferiore a 60 giorni. (Nel caso di specie l'imminente decadenza del potere accertativo per prescrizione dei termini non è stato ritenuto motivo valido di urgenza ex art. 12, comma 7, secondo periodo della L. n. 212/2000) (*Massima non Ufficiale*)

Conf.: C.T.P. di Ragusa, Sez. II, del 25/01/2002, n. 426; C.T.P. di Brescia, Sez. IX, del 07/03/2002, n. 12; C.T.P. di Roma, Sez. XX, del 30/10/2002, n. 556 (in "Finanza & Fisco" n. 5/2004, pag. 350); C.T.P. di Bari, Sez. VII, del 16/07/2004, n. 75 (in "Finanza & Fisco" n. 23/2005, pag. 1863); C.T.P. di Pordenone, Sez. V, del 19/01/2005, n. 1 (in "Finanza & Fisco" n. 9/2005, pag. 799); C.T.R. del Lazio, Sez. staccata di Latina, Sez. XXXIX, del 10/05/2005, n. 359 (in "Finanza & Fisco" n. 34/2005, pag. 2921)

CORTE COSTITUZIONALE

*CCO - Ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009
Presidente: Amirante, Relatore: Gallo*

ACCERTAMENTO - Avviso di Accertamento - Nullità dell'atto notificato prima di 60 giorni dalla data di consegna del processo verbale di contestazione - Omessa previsione - Denunciata violazione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo - Omessa verifica della possibilità di pervenire ad un'interpretazione costituzionalmente orientata ed inconferenza dei parametri evocati - Manifesta inammissibilità della questione - Art. 12, comma 7, della L 27/07/2000, n. 212 - Art. 56, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 42, del DPR 29/09/1973, n. 600

È manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, censurato, in riferimento agli

artt. 24 e 111 Cost., nella parte in cui non prevede la nullità dell'atto di accertamento che venga notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni dalla data di consegna del processo verbale di contestazione. Il rimettente, infatti, non ha preliminarmente esperito il tentativo di interpretare la disposizione censurata ed il complessivo quadro normativo in cui si inserisce in modo da superare il dubbio di costituzionalità. Inoltre,

la norma contestata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei parametri evocati. Sulla estraneità di norme non processuali dall'ambito di applicazione degli artt. 24 e 111 Cost. v., citate, *ex plurimis*, sentenza n. 20/2009, ordinanze n. 211 e n. 13/2008 n. 180/2007, n. 940 e n. 21/1988, n. 324/2987.