



Il dibattito sul tema delle **garanzie procedurali** a favore del contribuente nella **fase pre-contenziosa** è sempre acceso.

Con la **sentenza n. 11088/2015**, la Cassazione ha ribadito che l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'Ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di sessanta giorni di cui all'art.12, co.7, L. n.212/00 è illegittimo per **violazione della disciplina del contraddittorio endoprocedimentale**, anche qualora la notifica al contribuente sia stata effettuata dopo tale scadenza ed anche nell'ipotesi in cui tra la **consegna del pvc e l'emissione dell'atto impositivo** il contribuente non abbia presentato osservazioni e richieste.

Nella fattispecie in commento, l'Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR che aveva annullato un **avviso di accertamento emesso senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'art.12, co.7, L. n.212/00**, rilevando che la verifica fiscale presso i locali della società contribuente si era conclusa il 22.9.10 mentre l'avviso di accertamento era datato 18.11.2010, a nulla rilevando che il medesimo fosse stato spedito dall'Ufficio il 23.11.2010 e ricevuto dal contribuente il 25.11.2010.

L'Amministrazione finanziaria nel ricorso ha eccepito, tra l'altro, che, ai fini del rispetto del predetto termine, **la data da considerare era quella della notifica dell'avviso** e non quella della sua sottoscrizione.

La Suprema Corte ha respinto il ricorso sulla base di un'interessante interpretazione del testo dell'art.12, co.7, L. n.212/00 **alla luce della giurisprudenza di legittimità più recente**

sull'argomento

Nella pronuncia i giudici hanno infatti rilevato che la questione di diritto oggetto del giudizio era stata già affrontata dalla medesima Corte con le **sentenze n.15648 e n.25118 del 2014**.

Con la prima, la Cassazione aveva ritenuto legittimo un atto impositivo formato e sottoscritto prima della scadenza del termine *de quo* ma notificato dopo, affermando che **l'inosservanza di tale termine postula la notifica dell'atto impositivo al destinatario** o, in ogni caso, la sua avvenuta conoscenza legale da parte di quest'ultimo; ciò in quanto l'atto, prima della notifica, resterebbe nella **sfera interna dell'Amministrazione** risultando inidoneo a costituire esercizio della potestà impositiva.

Con la successiva sentenza n.25118/14 la Cassazione aveva affermato che, poiché nel caso di specie non risultava che il contribuente avesse presentato all'Ufficio osservazioni o richieste nel termine di sessanta giorni dalla consegna del pvc, **il mancato rispetto del contraddittorio anticipato non aveva determinato alcun concreto pregiudizio** all'esercizio dei mezzi di tutela accordati dall'ordinamento, cosicché il contribuente doveva giudicarsi **carente di interesse** concreto alla censura proposta.

Nella sentenza n.11088/2015, i Giudici hanno acutamente rilevato **un'incompatibilità tra i percorsi argomentativi seguiti dalle due precedenti sentenze** : invero la sentenza n.25118, contrariamente a quanto statuito nella sentenza n.15648, aveva espresso implicitamente il principio secondo cui al contribuente che, nel tempo intercorso tra la sottoscrizione dell'atto impositivo e il decorso del sessantesimo giorno dalla consegna del verbale di verifica, abbia presentato all'Ufficio osservazioni o richieste, deve essere riconosciuto

l'interesse a far valere in giudizio il mancato rispetto del termine dilatorio in questione.

Il Collegio ha quindi condiviso l'assunto, implicito della sentenza n.25118/14, secondo cui l'espressione "*l'avviso di accertamento non può essere emanato*", di cui all'art.12, co.7, L. n.212/00 **non può essere intesa come equivalente**

a "
non può essere notificato o, comunque altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente
".

Ciò, sia perché **la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo**

di imposizione tributaria (cosicché, quando l'atto impositivo viene notificato, è già esistente e perfetto, quindi è già stato "emanato"), sia perché ancorare il rispetto della prescrizione di cui alla norma in esame al momento in cui l'atto viene sottoscritto

ris

ulta più rispettoso della

ratio

della disposizione posta a garanzia del contraddittorio procedimentale

e che consente al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà dell'Amministrazione si forma,

quando l'atto impositivo è ancora

in fieri

.

Pertanto, secondo i giudici, l'Ufficio deve attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente **prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto**

, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo.