

Accertamenti sprint in presenza di reati fiscali

Organo: **CASSAZIONE CIVILE**

Numero atto: **ORDINANZA N. 14287 DEL 24 GIUGNO 2014**

Sintesi : La S.C., ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso a carico di un contribuente, sospettato di maxi evasione fiscale, a soli sette giorni dall'ispezione poiché costituiscono motivi d'urgenza il pericolo di accrescere le frodi e, quindi, il credito dello Stato sufficienti a legittimare il mancato rispetto dei termini dei 60 gg dal termine della verifica. Nel caso concreto, per la Cassazione, si tratta in realtà di un'evidente situazione di pericolo di perdita del credito fiscale, oltre che soprattutto di pericolosità sotto il profilo tributario in presenza di ipotesi di omessa dichiarazione dei redditi, di contrabbando aggravato, di trasferimento fraudolento di valori.

Autore : **DOTT. PIERO BERTOLASO**

IL CASO

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della C.T.R. Lombardia n. 1/44/11, depositata il 19 gennaio 2011, con la quale veniva accolto l'appello di M.R.J. contro la decisione di quella provinciale relativa all'avviso di accertamento inerente all'Irpef, Irap ed Iva per il 1999.

In particolare il giudice di secondo grado aveva rilevato che l'atto impositivo era stato avviato alla notificazione il **27.12.2007**, e **cioè sette giorni dopo che la Guardia di finanza, al termine della verifica, aveva consegnato al contribuente copia del relativo verbale con le varie infrazioni rilevate**, sicché il termine di giorni sessanta previsti per eventuali contestazioni prima dell'accertamento, non era stato osservato, senza che le ragioni di urgenza, connesse alla ravvicinata decadenza per l'emissione dell'avviso, fossero state indicate.

Il contribuente di origine albanese, con residenza anagrafica in Svizzera, cittadinanza americana; sposato in Italia, e in concreto residente vicino Milano, operava nel settore di compravendita di barche di grosse dimensioni; era amministratore di varie società; intratteneva rapporti con enti societari considerati fantasma, e con sede nelle Isole Vergini Britanniche; era titolare di diversi conti correnti bancari con numerosissime operazioni attive e passive. Si trattava di rilevanti volumi di affari realizzati, per i quali l'interessato aveva omesso di presentare addirittura la relativa dichiarazione dei redditi.

Il contribuente resiste con controricorso, ed ha depositato memoria. Col motivo addotto a sostegno del ricorso la ricorrente Agenzia denuncia violazione di varie norme di legge, giacché il

giudice non poteva pronunciare l'annullamento dell'avviso di accertamento, emesso con carattere di urgenza subito dopo che la polizia tributaria aveva trasmesso il relativo verbale, e il termine del 31.12.2007 per la possibilità della sua levata sarebbe scaduto quasi nell'immediatezza da lì a pochi giorni, pena la decadenza. Si trattava secondo Parte erariale di ragione implicita nell'atto, atteso che il contribuente era in possesso di copia del verbale dei verificatori, e doveva sapere, o comunque ne era in grado, che a giorni altrimenti si sarebbe determinata la decadenza per l'Agenzia.

IL COMMENTO

1. LO SCENARIO GIURISPRUDENZIALE E LA NORMA GIURIDICA FORMULATA DALLE SEZIONI UNITE CON SENTENZA N. 18184 DEL 29.7.2013

L'articolo 12, introduce una forma di collaborazione particolare con un periodo di tempo ampio 60 giorni prima dell'accertamento, periodo di tempo destinato alla dialettica tra le parti (contraddittorio procedimentale) prima dell'emissione del provvedimento. La norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma prescrive con espressione "forte" - "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè **il contraddittorio procedimentale**. Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

In punto di diritto si è reso necessario un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite nell'esercizio della funzione nomofilattica, tramite il quale porre fine all'acceso dibattito sul tema delle conseguenze scaturenti dalla violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. Giova rammentare che quest'ultimo disposto, rubricato "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali", dispone, al comma 7, 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 impostori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11"*

La questione sottoposta all'esame delle sezioni unite consiste nello stabilire se l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio della propria attività (art. 12, comma 1), della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - costituisca, nel silenzio della norma, una mera irregolarità sostanzialmente priva di conseguenze esterne, ovvero dia luogo, ad eccezione di casi di "particolare e motivata" urgenza, ad un vizio di legittimità dell'atto impositivo

emesso *ante tempus*, che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere, per ciò solo, in sede contenziosa, l'annullamento dell'atto stesso.

Semplice irregolarità oppure vero e proprio vizio di legittimità dell'atto impositivo da fare valere dal contribuente per ottenerne l'annullamento?

La risposta delle Sezioni unite propende per quest'ultima soluzione. Innanzitutto perché la norma oggetto di interpretazione è collocata all'interno dello Statuto che, pur non potendo rivendicare una collocazione superiore nella gerarchia delle fonti, **tuttavia rappresenta un punto di riferimento nell'indirizzare i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti.**

La prima conclusione cui giunge la S.C e che la mancata osservanza del termine, in assenza di specifiche ragioni di urgenza, non può che provocare l'invalidità dell'avviso di accertamento **«quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non avere messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni»**. Una conclusione che risulta coerente con «il sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera».

Quanto ai casi di particolare e motivata urgenza, le Sezioni unite danno una lettura sostanziale, sostenendo che l'illegittimità deriva non tanto dall'assenza, nell'atto notificato, della motivazione sull'esistenza di un caso di urgenza, quanto dalla non configurabilità, in punta di fatto, del requisito dell'urgenza.

Non basta, a smentire questa linea, l'espressione utilizzata dalla norma, «salvo casi di particolare e motivata urgenza», perché non individua con certezza nell'atto impositivo l'unica sede in cui la motivata urgenza deve essere prodotta dall'Ufficio: l'utilizzo del termine «motivata», infatti, non ha come conseguenza il riferimento esclusivo alle motivazioni dell'avviso di accertamento.

In secondo luogo, e comunque, deve ritenersi che risponda a criteri di equilibrio degli interessi coinvolti e di ragionevolezza far dipendere la validità o meno dell'atto emesso *ante tempus* dalla sussistenza o meno, nella realtà giuridico - fattuale, del requisito dell'urgenza, anziché dalla circostanza (avente valore del tutto secondario) che tale requisito sia, o no, enunciato nell'atto: ciò che conta, in definitiva, ai fini dell'esonero dell'Ufficio dall'osservanza del termine dilatorio, è unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente nella fattispecie vi sia stata.

2. L'ORDINANZA ANNOTATA

Il Collegio osserva che in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la notifica dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, ne determina l'illegittimità, salvo che ricorrano specifiche **ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso**, il cui onere probatorio grava sull'amministrazione finanziaria, mentre tutti tali elementi di pericolosità sotto il profilo fiscale risultavano adottati ed acquisiti al processo, tanto che la stessa CTR ne prendeva e dava atto nel definire il giudizio con la decisione ora gravata dall'amministrazione. Peraltro in tema di avviso di accertamento, l'esonero dall'osservanza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo,

previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, opera in presenza del requisito dell'urgenza per l'emissione dell'atto, anche se in questo non sia enunciato il fatto determinativo dell'urgenza stessa, poichè, a norma dell'art. 7 della legge citata, **l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedimentali.**

Il Collegio accoglie il ricorso dell'Agenzia delle entrate, avvallando il comportamento tenuto anche alla luce della superiore norma giuridica, per le ragioni seguenti:

nel caso concreto, si tratta di un'evidente situazione di pericolo di perdita del credito fiscale, oltre che soprattutto di pericolosità sotto il profilo tributario del comportamento del contribuente "... omessa dichiarazione dei redditi; contrabbando aggravato;trasferimento fraudolento di valori, tutta attività portata avanti per diversi anni con impiego di notevoli risorse economiche e umane (pedinamenti e intercettazioni telefoniche)"con addirittura tre procedimenti penali instaurati. Orbene, di fronte a tale quadro di risultanze processuali l'urgenza dell'atto impositivo in argomento si profilava di tutta evidenza anche allo scopo di frenare per tal verso una condotta, che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali, ove si consideri che per il solo anno d'imposta di che trattasi l'imponibile sottratto ad imposizione sarebbe ammontato addirittura a L. 74.548.296.123. Dunque su tali punti la sentenza impugnata non risultaVA motivata in modo giuridicamente corretto.

IL TESTO INTEGRALE DELL'ORDINANZA

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 24-06-2014, n. 14287

Dott. CICALA Mario - Presidente - Dott. BOGNANNI Salvatore - rel. Consigliere -

ordinanza sul ricorso 8770-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente - contro M.R.J. (OMISSIS), elettivamente domiciliato in ROMA, VIA BERTOLONI 27, presso lo studio dell'avvocato VOLPI ROBERTO, rappresentato e difeso dall'avvocato EBNER VITTORIO GLAUCO giusta procura a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1/44/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di MILANO DEL 13/12/2010, depositata il 19/01/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 07/05/2014 dal Consigliere Relatore Dott. SALVATORE BOGNANNI;

udito l'Avvocato Ebner Vittorio Glauco difensore del controricorrente che si riporta agli scritti e chiede il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. L'agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, avverso la sentenza della commissione tributaria regionale della Lombardia n. 1/44/11, depositata il 19 gennaio 2011, con la quale, accolto l'appello di M.R.J. contro la decisione di quella provinciale, l'opposizione del medesimo, relativa all'avviso di accertamento inerente all'Irpef, Irap ed Iva per il 1999, veniva ritenuta fondata. In particolare il giudice di secondo grado rilevava che l'atto impositivo era stato avviato alla notificazione il 27.12.2007, e cioè sette giorni dopo che la Guardia di finanza, al termine della verifica, aveva consegnato al contribuente copia del relativo verbale con le varie infrazioni rilevate, sicchè il termine di giorni sessanta previsti per eventuali contestazioni prima dell'accertamento, non era stato osservato, senza che le ragioni di urgenza, connesse alla ravvicinata decadenza per l'emissione dell'avviso, fossero state indicate.

M., di origine albanese; con residenza anagrafica in Svizzera;

cittadinanza americana; sposato in Italia, e in concreto residente vicino Milano, operava nel settore di compravendita di barche di grosse dimensioni; era amministratore di varie società; intratteneva rapporti con enti societari considerati fantasma, e con sede nelle Isole Vergini Britanniche; era titolare di diversi conti correnti bancari con numerosissime operazioni attive e passive. Si trattava di rilevanti volumi di affari realizzati, per i quali l'interessato aveva omesso di presentare addirittura la relativa dichiarazione dei redditi. Il contribuente resiste con controricorso, ed ha depositato memoria.

Motivi della decisione

2. Col motivo addotto a sostegno del ricorso la ricorrente denuncia violazione di varie norme di legge, giacchè il giudice non poteva pronunciare l'annullamento dell'avviso di accertamento, emesso con carattere di urgenza subito dopo che la polizia tributaria aveva trasmesso il relativo verbale, e il termine del 31.12.2007 per la possibilità della sua levata sarebbe scaduto quasi nell'immediatezza da lì a pochi giorni, pena la decadenza. Si trattava del resto di ragione implicita nell'atto, atteso che il contribuente era in possesso di copia del verbale dei verificatori, e

doveva sapere, o comunque ne era in grado, che a giorni altrimenti si sarebbe determinata la decadenza per l'agenzia. Del resto si trattava di atto a contenuto vincolato.

La censura va condivisa per le ragioni seguenti. Vero è che in virtù del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24, convertito dalla L. n. 248 del 2006 in caso di riscontro di ipotesi di reati finanziari nel corso di verifiche o di accessi, il termine per l'accertamento è raddoppiato. Tuttavia, nel caso concreto, si trattava in realtà di un'evidente situazione di un'eventuale pericolo di perdita del credito fiscale, oltre che soprattutto di pericolosità sotto il profilo tributario, tanto che lo stesso giudice di appello riconosceva nei confronti dell'inciso ipotesi di "... omessa dichiarazione dei redditi; contrabbando aggravato; trasferimento fraudolento di valori, tutta attività portata avanti per diversi anni con impiego di notevoli risorse economiche e umane (pedinamenti e intercettazioni telefoniche)" a carico dell'appellante, giusta addirittura tre procedimenti penali instaurati. Orbene, di fronte a tale quadro di risultanze processuali l'urgenza dell'atto impositivo in argomento si profilava di tutta evidenza anche allo scopo di infrenare per tal verso una condotta, che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali, ove si consideri che per il solo anno d'imposta di che trattasi l'imponibile sottratto ad imposizione sarebbe ammontato addirittura a L. 74.548.296.123. Com'è ormai noto, in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la notifica dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, ne determina l'illegittimità, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso, il cui onere probatorio grava sull'amministrazione finanziaria, mentre tutti tali elementi di pericolosità sotto il profilo fiscale risultavano adottati ed acquisiti al processo, tanto che la stessa CTR ne prendeva e dava atto nel definire il giudizio con la decisione ora gravata dall'amministrazione (Cfr. anche Cass. Sentenza n. 2587 del 05/02/2014, Sezioni Unite: n. 18184 del 2013). Peraltro in tema di avviso di accertamento, l'esonero dall'osservanza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, opera in presenza del requisito dell'urgenza per l'emissione dell'atto, anche se in questo non sia enunciato il fatto determinativo dell'urgenza stessa, poichè, a norma dell'art. 7 della legge citata, l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedurali (V. pure Cass. Sentenze n. 11944 del 13/07/2012, n. 21103 del 2011).

Dunque su tali punti la sentenza impugnata non risulta motivata in modo giuridicamente corretto.

3. Ne deriva che il ricorso va accolto, con la conseguente cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice "a quo", altra sezione, per nuovo esame, e che si uniformerà ai suindicati principi di diritto.

4. Quanto alle spese dell'intero giudizio, esse saranno regolate dal giudice del rinvio stesso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Lombardia, altra sezione, per nuovo esame.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sesta Sezione civile, il 7 maggio 2014.

Depositato in Cancelleria il 24 giugno 2014

