

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Valido l'accertamento anticipato se di mezzo c'è il fallimento

12 Luglio 2018

L'ipotesi dell'ufficio di un grave stato di insolvenza che, con il tempo, potrebbe rendere difficoltoso il pagamento del tributo, è ragione idonea a soddisfare la condizione dell'urgenza



La dichiarazione di fallimento del contribuente sottoposto a verifica fiscale giustifica l'emissione dell'avviso di accertamento senza l'osservanza del termine dilatorio previsto dall'articolo 12, comma 7, (urgenza del contribuente).

La decisione è contenuta nell'ordinanza n. 16110 del 19 giugno 2018.

I fatti

La Commissione tributaria regionale della Liguria ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, confermando la sentenza di primo grado che aveva annullato gli avvisi di accertamento per imposte dirette e Iva 2007-2008.

In particolare, il giudice di secondo grado ha ritenuto fondata la questione pregiudiziale relativa alla invalidità degli atti per inosservanza del termine dilatorio previsto dall'articolo 12, comma 7, legge 212/2000 e, dunque, per violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

L'Agenzia ha impugnato la sentenza in Cassazione, lamentando violazione/falsa applicazione del richiamato articolo 12, poiché la Ctr non ha accolto la sua allegazione concernente la sussistenza della condizione ("particolare e motivata urgenza") di derogabilità al termine dilatorio.

La Corte ha accolto il ricorso e ha ribadito (Cassazione, pronunce 13294/2016, 25012/2016 e 8892/2018) che "... In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'intervenuta dichiarazione di fallimento di quest'ultimo giustifica l'emissione dell'avviso di accertamento senza l'osservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 di 3

del 2000, a prescindere dalla sua esternazione all'interno dell'atto impositivo, non richiesta dallo Statuto del contribuente, né da altra specifica disposizione, discendendo l'urgenza dalla necessità dell'Erario di procurarsi tempestivamente il titolo utile per insinuarsi al passivo fallimentare...".

Osservazioni

L'articolo 12, comma 7, legge 212/2000, prevede che, dopo il rilascio del Pvc da parte dei verificatori che hanno eseguito attività ispettive presso la sede del contribuente, devono trascorrere sessanta giorni prima che il Fisco possa notificare il relativo avviso di accertamento, durante i quali il contribuente può formulare osservazioni che l'ufficio è tenuto a valutare. L'inosservanza di tale termine è sanzionata con la nullità dell'atto impositivo a tutela dell'effettivo dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, salvo che non sussistano ragioni di motivata urgenza, che legittimino l'emissione anticipata (Cassazione, sezioni unite, sentenze 18184/2013 e 24823/2015; Cassazione, pronuncia 5137/2016).

Nella fattispecie al loro esame, i giudici di piazza Cavour sono tornati a pronunciarsi sul "se" la dichiarazione di fallimento possa considerarsi circostanza idonea a integrare la ragione d'urgenza prevista dall'articolo 12, comma 7, con la conseguente possibilità, per l'ufficio, di emettere l'avviso di accertamento *ante tempus*.

Due i punti nel principio di diritto enunciato dalla Corte.

Il primo è l'affermazione che l'apertura della procedura concorsuale ben può costituire causa di deroga al termine dilatorio *de quo*. In base all'orientamento di legittimità consolidato, infatti, l'Amministrazione finanziaria, avuta conoscenza della dichiarazione di fallimento, deve attivarsi subito per predisporre i titoli volti alla tempestiva insinuazione dei propri crediti al passivo (Cassazione, decisioni 20910 e 21189 del 2011).

I tempi tecnici previsti per le singole fasi del procedimento (notifica degli avvisi di accertamento e iscrizione a ruolo) e il coinvolgimento di vari soggetti configurano motivi idonei a giustificare l'inosservanza del termine e l'urgenza di notificare l'atto impositivo per poter procedere il prima possibile all'iscrizione a ruolo legittimante l'insinuazione al passivo fallimentare.

Tali motivi giustificativi restano validi anche nel caso di insinuazione tardiva nel passivo fallimentare. Al riguardo, infatti, la Corte (pronuncia 8892/2018) ha affermato che la notifica dell'accertamento prima del termine giustifica l'evidente interesse dell'erario a inserirsi al più presto nella procedura fallimentare poiché, entrandovi, lo Stato creditore può esercitare le facoltà e i poteri sia in relazione all'operato degli organi fallimentari sia per le eventuali opposizioni nei confronti degli altri creditori.

L'interesse dell'erario non è solo riscossivo, ma anche pratico.

Il contribuente che versi in stato di fallimento, infatti, viene a trovarsi in una situazione nella quale le modalità di esercizio delle proprie capacità non paiono compatibili con l'attesa, da parte dello Stato, della scadenza del termine dilatorio. Poiché, infatti, è il curatore che esercita l'attività di gestione del patrimonio sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori (ex articolo 31, comma 1, legge fallimentare) e che è tenuto al previo adempimento di un onere di informazione nei confronti di tali soggetti, la facoltà attribuita al contribuente ex articolo 12, legge 212/2000, con l'inciso "*può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*", si presenta di difficile realizzazione, in termini di immediatezza, sì da risultare, dunque, incompatibile con il termine di sessanta giorni.

Infine, i giudici di legittimità hanno chiarito che l'articolo 12, nel prevedere che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima del termine, salvi i casi "*di particolare e motivata urgenza*", impone una scadenza per l'esercizio dell'azione amministrativa piuttosto che un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza nell'emissione, anticipata, dell'atto impositivo (Cassazione, pronunce 11944/2012, 24316/2014, e sezioni unite 18184/2013). Quindi, in presenza di casi di urgenza, l'effetto derogatorio opera a prescindere dalla sua esternazione all'interno dell'atto impositivo, non essendo quest'ultima indicazione chiesta né dallo Statuto dei diritti del contribuente (l'articolo 7 della legge 2012/2000 prescrive che l'atto deve contenere soltanto i "*presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione*") né da altre specifiche disposizioni (articoli 42, Dpr 600/1973 e 56, Dpr 633/1972) che disciplinano il contenuto degli atti impositivi (Cassazione, decisione 13295/2017).

Il vizio invalidante l'atto, quindi, non consiste nella mera omessa enunciazione dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nella loro assenza effettiva, non ricorrente, invece, nella concreta fattispecie esaminata dalla Corte.

Con riferimento al rapporto tributario controverso, infatti, l'ufficio ha allegato e provato la sussistenza delle ragioni dell'urgenza e, in particolare, che l'inosservanza del termine dilatorio era dovuta a circostanze, quali ad esempio l'ipotesi di un grave stato di insolvenza (Cassazione, pronunce 9424/2014, e 685, 5377, 5722 e 18941 del 2015), che, con il passare del tempo, avrebbero potuto rendere difficoltoso il pagamento del tributo (Cassazione, pronuncia 13297/2016).

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/valido-laccertamento-anticipato-se-mezzo-ce-fallimento>