

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

Giurisprudenza

Termini raddoppiati anche in base al Pvc della Guardia di finanza

31 Dicembre 2019

La Cassazione, legittimando l'operato dell'Agenzia, fa ordine sulla vigenza dei regimi transitori relativi ai tempi a disposizione del Fisco per esercitare l'azione accertatrice in caso di reato



Se l'atto impositivo è stato notificato entro il 2 settembre 2015, data di entrata in vigore del Dlgs n. 128/2015, che ha introdotto il primo regime transitorio sul raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice, ai fini di tale disciplina rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di

reato senza la necessità della trasmissione della denuncia entro i termini ordinari di accertamento, anche quando gli indizi di reato siano contenuti in un processo verbale di constatazione.

Sono questi i principi contenuti nell'ordinanza della Corte di cassazione n. 30656 del 25 novembre 2019.

I fatti

La vicenda processuale vede coinvolto un contribuente nei cui confronti era stata condotta una verifica fiscale nel periodo d'imposta 2003. Il controllo si era concluso con la redazione di un processo verbale di constatazione in cui l'Agenzia delle entrate aveva contestato la natura fraudolenta di un'operazione sottesa al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'articolo 8 del Dlgs n.74/2000.

Il contribuente aveva proceduto a impugnare il successivo avviso di accertamento notificato a dicembre del 2012, a parere del ricorrente illegittimo perché il potere accertativo era stato

esercitato oltre il termine di decadenza previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973 del 1973.

Il ricorso è stato accolto in entrambi i gradi di giudizio. La Ctr, in particolare, non ha considerato applicabile al caso di specie il raddoppio dei termini di decadenza previsti in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal Dlgs n. 74/2000, previsto dall'articolo 43 del Dpr n. 600/1973 nella versione antecedente alla modifica apportata dal Dlgs n. 128/2015.

Avverso la decisione della Ctr ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo, in via principale, violazione del citato articolo 43 vigente *ratione temporis*, nella parte in cui i giudici hanno eccepito la tardività dell'accertamento notificato nel 2012, nonostante nel processo verbale di constatazione relativo al periodo 2003 fosse stata contestata una violazione penal-tributaria.

A parere dell'ufficio, infatti, la violazione contestata nel 2003 poteva essere accertata entro l'ottavo anno successivo (quattro anni di termine ordinario di decadenza oltre agli altri quattro per il raddoppio dei termini) a quello in cui era stata presentata la dichiarazione relativa alla violazione (2004): da qui la conclusione che l'accertamento notificato entro il 2012 doveva considerarsi tempestivo.

La Corte di cassazione ha ritenuto fondati i motivi di ricorso e ha considerato erroneo l'operato della Ctr che ha dichiarato illegittimo il raddoppio dei termini in relazione a quanto previsto dall'articolo 43, comma 3 del Dpr n. 600/1973. Per l'effetto la Corte ha cassato con rinvio la sentenza impugnata.

Il regime del raddoppio dei termini

La controversia ruota attorno alla corretta applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 43 del Dpr n. 600/1973, in considerazione del regime del raddoppio dei termini che nel corso del tempo ha subito diverse e incisive modifiche.

Al fine di chiarire di questo aspetto è bene precisare che la prima modifica in tema di imposte sui redditi (per l'Iva l'analoga modifica riguarda l'articolo 57 del Dpr n. 633/1972) è stata apportata dall'articolo 37, DI n. 223/2006, di modo che *"in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti - cioè gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento - sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*.

Il regime è stato variato per l'effetto dell'articolo 2, comma 1 (e 2 per l'Iva) del Dlgs n. 128/2015, in vigore dal 2 settembre 2015, che ha integrato il terzo comma dell'articolo 43, nel senso che *"il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti"*

”.

Il successivo comma 3 prevede, inoltre, una disciplina transitoria per cui, nell'ipotesi in cui la denuncia fosse stata presentata o trasmessa dopo la scadenza ordinaria dei termini di decadenza, sarebbero stati comunque considerati legittimi:

- gli avvisi di accertamento e i provvedimenti di irrogazione sanzioni notificati entro il 2 settembre 2015
- inviti a comparire notificati, e i processi verbali di constatazione redatti, entro il 2 settembre 2015, a condizione che i relativi atti impositivi o sanzionatori fossero stati notificati entro il 31 dicembre 2015.

La disciplina è stata ulteriormente rivista a opera dell'articolo 1, comma 131 (e 130 per l'Iva), della legge n. 208/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, con la definitiva soppressione del regime del raddoppio dei termini (a fronte di un prolungamento dei termini ordinari di accertamento) e con la previsione di un secondo regime transitorio, per cui le nuove disposizioni si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

Per i periodi d'imposta precedenti al 2016, invece, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74/2000, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo.

La decisione

È di tutta evidenza che, per i periodi d'imposta precedenti al 2016, la successione delle norme del tempo pongano il problema del coordinamento tra la normativa transitoria del Dlgs n. 128/2015 e quella transitoria della legge n. 208/2015, entrata in vigore dopo pochi mesi. Sul punto la Cassazione ha ribadito un principio già espresso in precedenti pronunce, per cui *“il regime transitorio introdotto dall'articolo 2, comma 3, del D.Lgs. 128/2015 non è abrogato dal successivo regime transitorio previsto dall'articolo 1 della L. 208/2015”* (cfr Cassazione, sentenze n.

26037/2016 e n. 16728/2016). Questo significa, in buona sostanza, che la norma transitoria più recente non deve ritenersi incompatibile con la precedente e non ha un effetto abrogativo o sostitutivo del precedente regime transitorio.

A giudizio del Collegio di legittimità, pertanto, in tema di termini ordinari per l'accertamento tributario di cui all'articolo 43 del Dpr n. 600/1973 (e all'articolo 57 del Dpr n. 633/1972), la regola da seguire per i periodi d'imposta anteriori al 2016 nel caso di violazioni penal-tributarie è la seguente:

- se l'atto impositivo (o l'atto di irrogazione sanzioni) non è stato notificato entro il 2 settembre 2015 si applica il secondo regime transitorio previsto dalla legge n. 208/2015, ossia il raddoppio dei termini di accertamento di 4 o 5 anni opera a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro i suddetti termini
- se l'atto impositivo (o l'atto di irrogazione sanzioni) è stato notificato entro il 2 settembre 2015 si applica il primo regime transitorio previsto dal Dlgs n. 128/2015, ossia il raddoppio dei termini di accertamento opera in caso di semplice constatazione della violazione che comporta l'obbligo di denuncia, relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

Smarcato l'aspetto relativo alla portata dei diversi interventi normativi, la Corte di cassazione ha chiarito che, ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice ai sensi dell'articolo 43 vigente *ratione temporis*, rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato, non essendo necessario l'esercizio *"dell'azione penale da parte del p.m. mediante la formulazione dell'imputazione"*.

Nel caso di specie i giudici di legittimità hanno criticato l'operato dei colleghi di merito per non aver dato corretta applicazione ai principi summenzionati e aver respinto la corretta tesi portata avanti dall'Amministrazione finanziaria.

Infatti, considerato che l'avviso di accertamento è stato notificato *ante* 2 settembre 2015, precisamente il 14 dicembre 2012 come si legge dagli atti in causa, è legittima l'applicazione del primo regime transitorio previsto dal Dlgs n.128/2015. Per l'effetto la constatazione della violazione relativa al periodo d'imposta 2013, contenuta nel processo verbale di constatazione in merito a un'operazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti, fa sì che il correlato avviso di accertamento possa essere validamente notificato, come in effetti è avvenuto, entro il 31 dicembre 2012 (ottavo anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata).

di

Emiliano Marvulli

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/termini-raddoppiati-anche-base-al-pvc-della-guardia-finanza>