

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PISA  
SECONDA SEZIONE

1 riunita con l'intervento dei Signori:  
PEDRONI MENCONI SILVANA - Presidente  
BERTOCCHI STEFANO - Relatore  
BRUNI CRISTIANA - Giudice  
ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 266/2015  
depositato il 11/05/2015  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2005  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE (...)  
proposto dal ricorrente:  
(...)  
difeso da:  
(...)  
VIA CURTATONE E MONTANARA-(...)

**Svolgimento del processo e motivi della decisione**

L'Agenzia delle entrate, ufficio di Pisa, emetteva nei confronti della società ricorrente indicata in epigrafe, un avviso di accertamento sulla base delle risultanze di un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, susseguente ad un controllo contabile esperito sulla società nell'ambito di un'indagine penale concernente una frode fiscale perpetrata tramite operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, aventi ad oggetto pellame di qualità Blu wet, e riconducibili alla società (...), ritenuta società schermo nell'ambito di cessioni di beni sostanzialmente riconducibili ad imprese "cartiere".

La società ricorrente, con il primo motivo di ricorso, in via preliminare, eccepiva la nullità dell'avviso di accertamento per essere decorso il termine di decadenza dell'azione accertatrice previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972. Trattandosi di rettifica della dichiarazione Iva relativa al periodo d'imposta 2005, il termine di decadenza sarebbe spirato il 31.12.2010. Nè ritiene applicabile il raddoppio del termine di decadenza previsto dal D.L. n. 223 del 2006 nella prospettazione fatta dall'ufficio secondo il quale sarebbe stato ascrivibile alla ricorrente uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, per i quali sussistesse l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331c.p.p.. Ciò in quanto la fattispecie criminosa ravvisata sarebbe stata ascrivibile ad un soggetto diverso (la Silkleather s.r.l. società qualificata come filtro nell'ambito di una frode carosello) rispetto alla ricorrente, qualificata come utilizzatore finale nell'ambito della stessa frode. Viene altresì asserita l'irrilevanza della contestazione formulata nei confronti della ricorrente ai sensi

dell'art.2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in quanto posta in essere nel novembre 2014, allorché il reato ipotizzato sarebbe già risultato prescritto. E', inoltre, rilevata dalla ricorrente l'assenza del presupposto dell'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p., ritenendo, la stessa, ricorrere nella fattispecie un semplice sospetto di un'attività illecita e non la percezione di oggettiva esistenza di una violazione penale.

2 Con il secondo motivo eccepisce, sempre in via preliminare, la violazione dell'art.12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, per essere, l'avviso di accertamento stato emesso e notificato prima che decorresse il termine di 60 giorni dalla notifica del PVC. Del fatto come sopra rilevato si dava atto nell'avviso di accertamento che recita: "Si rileva che il presente avviso di accertamento viene emesso anteriormente al decorso del termine di sessanta giorni previsto dall'art.12, comma 7 della L. n. 212 del 2000 in considerazione della sussistenza di particolari e valide ragioni rappresentate da:

- la scoperta di nuovi fatti emersi sia durante le complesse operazioni di controllo, che nel corso dei conseguenti procedimenti penali svolti nei confronti di soggetti terzi anch'essi coinvolti nella frode (Cassazione n.3142/14);

- l'avvenuta contestazione alla parte del reato fiscale disciplinato dall'art.2 del D.Lgs. n. 74 del 2000(ordinanza Cassazione n. 14287/14);

- la partecipazione del contribuente ad una frode carosello (Cassazione n. 27911/13);
- la prossima scadenza (31 dicembre 2014) del termine di decadenza previsto per l'esercizio dell'azione di accertamento concernente l'anno d'imposta 2005 (Cassazione SS.UU: n. 18184/13)".

Con il terzo motivo eccepiva la carenza di motivazione dell'atto impugnato.

Con memoria illustrativa ritualmente depositata, relativamente al primo motivo di ricorso, la ricorrente evidenziava come ai sensi dell'art.1, comma 132 della L. n. 208 del 2015 per i periodi d'imposta antecedenti al 2016 il raddoppio dei termini di decadenza potrebbe applicarsi nei casi in cui la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria risultasse trasmessa o presentata oltre la scadenza ordinaria dei termini stabiliti dalla legge a pena di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento. Tale norma, avente efficacia retroattiva, avrebbe determinato la tacita abrogazione dell'art.2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015 che faceva salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati anteriormente alla sua entrata in vigore in base alla precedente disciplina in materia di raddoppio dei termini di decadenza dell'azione accertatrice.

L'ufficio, ritualmente costituito, confermava la legittimità del proprio operato.

Il ricorso è fondato.

Il primo motivo di ricorso è infondato in quanto l'atto impugnato è stato posto in essere e notificato in un lasso temporale regolato dalla norma di salvaguardia di cui all'art. 2 comma 3 del D.Lgs. n. 128 del 2015 che recita:

"Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto" (2 settembre 2015).

3 La L. n. 208 del 2015, al comma 132, dopo avere stabilito che i nuovi termini di decadenza di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificati dalla stessa legge, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi, contiene una norma transitoria che recita: "Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui e' 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 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui e' stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui e' ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo".

La citata norma transitoria, non abroga per incompatibilità la norma di salvaguardia prevista dal D.Lgs. n. 128 del 2015 sopra citata, in quanto essa si riferisce agli avvisi di accertamento che ancora debbano essere posti in essere e notificati per i periodi d'imposta 2015 e precedenti. Tale interpretazione è suggerita dal tenore letterale della norma che fa riferimento agli avvisi di accertamento che "devono essere notificati", intendendosi con tale locuzione fare riferimento agli avvisi futuri, rispetto all'entrata in vigore della legge, ma riferiti a periodi d'imposta decorsi. Nessun riferimento fa la norma agli avvisi di accertamento già notificati, in tale modo perpetuando l'efficacia della citata norma di salvaguardia di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 che espressamente, con norma speciale, disciplina tali fattispecie. La permanenza in vigore della norma da ultimo citata è pienamente compatibile e non contrasta con la sopravvenuta regolamentazione normativa (Cassazione n. 73/1979), La giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato il principio in base al quale, ai sensi dell'art.15 delle disposizioni preliminari al codice civile, una norma speciale può essere derogata solo da altra norma speciale successiva che abbia lo stesso oggetto, ovvero un oggetto più ampio, comprensivo di quello della precedente (Cassazione n. 92/1975; Cassazione sez. lavoro n. 27041/2011, Cassazione, sez.V, ord. n. 24224/2011, Cassazione sez. III, n. 9345/2008; in modo particolarmente chiaro, Cons. di Stato, sez. VI, n. 915/1999 secondo il quale "si presume che salvo espressa volontà contraria del legislatore, la statuizione sopravvenuta, riguardando la generalità dei casi, non abbia inteso toccare la normazione già dettata con riguardo a particolari fattispecie"); orbene, come già evidenziato, la legge successiva non ha in alcun modo preso in considerazione la disciplina degli avvisi di accertamento già notificati ai sensi della precedente normativa, disciplinando unicamente l'attività di accertamento pregressa e già disciplinata dalla già citata norma speciale. Per quanto concerne la concreta fattispecie, la Commissione ritiene che dal PVC della Guardia di Finanza emerga chiaramente un'ipotesi di reato a carico dei legali rappresentanti della ricorrente tale da integrare i presupposti previsti dalla normativa per legittimare il raddoppio dei termini dell'azione accertatrice, essendo sufficiente che, come afferma la Corte Costituzionale nella sentenza n.

247/2011, che durante l'attività ispettiva emergano fattispecie penalmente rilevanti idonee a far sorgere l'obbligo di denuncia penale. Del tutto irrilevante, ricorrendo il citato presupposto, risulta essere ogni riferimento all'eventuale intercorsa prescrizione del reato ipotizzabile, circostanza non presa in considerazione in alcun modo dalla normativa applicabile al momento dell'emissione dell'atto impugnato.

4 Il secondo motivo di ricorso è invece fondato in quanto le motivazioni contenute nell'avviso di accertamento sopra riportate, non sembrano, in alcun modo, idonee a far ritenere integrata la fattispecie derogatoria prevista dallo stesso art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000. L'unico argomento in sé comprensibile, è quello concernente l'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertatrice, argomento compiutamente scrutinato dalla Suprema Corte, che ne ha escluso la rilevanza, affermando che le ragioni della deroga devono essere specifiche e che "il requisito dell'urgenza deve esser riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso" Cassazione SS.UU. n. 1869/2014, ed affermando, inoltre, che "non possono consistere nell'imminente scadenza del termine decadenziale utile al fine dell'accertamento da parte dell'Ufficio, qualora ciò sia dovuto esclusivamente ad inerzia o negligenza di quest'ultimo" Cassazione 9424/14. La stessa Suprema Corte, a sezioni unite, con sentenza n. 1869/2014 sopra già citata, ha chiaramente stabilito che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che 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 dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina, di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio". Nella pronuncia n.25579/14, la Cassazione ha ribadito il concetto, specificando ulteriormente i presupposti di legittimità necessari per poter accedere all'ipotesi derogatoria del termine: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria, ove alleghi l'imminente scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento al fine di contrastare l'eccezione di nullità per inosservanza dell'art. 12, comma 7, della L. 31 luglio 2000, n. 212, ha l'onere di specificare e dimostrare, in conformità del principio di vicinanza del fatto da provare, che ciò non sia dipeso dalla sua incuria, negligenza o inefficienza, ma da ragioni che hanno impedito il tempestivo ed ordinato svolgimento delle attività di controllo entro il sessantesimo giorno antecedente la chiusura delle operazioni, come, ad esempio, nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto

organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici, condotte dolose o pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica".

Nella fattispecie, i riferimenti fatti dall'ufficio non aventi ad oggetto l'imminente decadenza del termine per l'accertamento, sono del tutto generici e non idonei ad evidenziare l'urgenza derivante da elementi oggettivi. In particolare, non è dato capire come la presenza di un'azione penale in corso potesse di per sé determinare l'urgenza di emettere un avviso di accertamento. In particolare, non sono state rese note "altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso - come nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato di insolvenza - difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine (Cassazione n. 9424/2014). In particolare, non si capisce quali siano i fatti nuovi emersi nel corso delle indagini e, soprattutto, in quale modo essi abbiano potuto determinare una situazione d'urgenza. Né "l'avvenuta contestazione alla parte del reato fiscale disciplinato dall'art.2 del D.Lgs. n. 74 del 2000", come si esprime l'avviso di accertamento, determina di per sé l'urgenza di procedere: nella fattispecie esaminata dalla Cassazione e che ha dato luogo all'emissione dell'ordinanza n. 14287/14, citata dall'ufficio, non si afferma che la contestazione del reato sia idonea, di per sé, a determinare una situazione di urgenza atta a giustificare la mancata osservanza del termine dilatorio; al contrario, nel caso concreto, la giustificazione dell'anticipata emissione del provvedimento veniva ritenuta giustificata dalla presenza "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". La "grave violazione continuata degli obblighi fiscali" aveva, infatti, determinato "per il solo anno d'imposta di che trattasi l'imponibile sottratto ad imposizione sarebbe ammontato addirittura a L. 74.548.296.123", fattispecie assolutamente non ricorrente nel caso in esame.

E neppure l'ipotesi di partecipazione ad una frode carosello determina di per sé l'urgenza di provvedere in deroga al suddetto termine. Nella sentenza della Cassazione citata al riguardo da parte dell'ufficio nell'avviso di accertamento, la n. (...), i giudici non avevano legittimato la deroga in relazione al titolo dell'illecito contestato, bensì in riferimento alla constatata "inesistenza della ditta individuale" (con evidente pericolo per la riscossione del credito tributario vantato) ascritta al soggetto che nell'ambito della frode carosello aveva recitato una parte principale e non di mero acquirente di merci in ordine al quale, come nella fattispecie in esame, ci si pone il problema se questi avesse dovuto conoscere la provenienza illecita della merce o meno. La sentenza della Suprema Corte da ultimo richiamata, evidenzia come l'illegittimità scaturente dalla violazione del termine dilatorio non debba essere valutata in relazione alla sola motivazione espressa nell'avviso di accertamento, bensì in relazione ai fatti nello stesso citati. Nella fattispecie, era stata ritenuta legittima la violazione del termine dilatorio, pur in carenza di una compiuta motivazione contenuta nell'avviso di accertamento, sulla base di fatti oggettivi, quale quello sopra citato, oggettivamente idonei a far ritenere attuale una situazione di urgenza di procedere. Orbene, la

Commissione si è data carico di verificare anche tale possibilità non rinvenendo, tuttavia, alcun fatto citato nell'avviso di accertamento idoneo a far considerare legittima la non osservanza, nella fattispecie, del termine di cui all'art.12, comma 7, della L. n. 212 del 2000. L'accoglimento del suddetto motivo di ricorso rende logicamente superfluo l'esame degli altri.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza.

6

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite per Euro 2.500,00, oltre IVA e CPA.

Pisa, il 2 marzo 2016.