

Sentenza del 30/06/2025 n. 17668 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Termini - Proroga COVID

Massima:

Il termine per l'effettuazione delle notifiche degli atti impositivi per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020 in base alle disposizioni agli stessi riferibili, differito dall'art. 157, comma 1, DL n. 34/20, norma speciale rispetto a quella di cui all'art. 12, Decreto Legislativo n. 159/2015, al periodo intercorrente fra il 1° marzo 2021 ed il 28 febbraio 2022, non è ulteriormente prorogato di ottantacinque giorni per effetto del disposto di cui all'art. 67 del DL n. 18/20, termine che infatti risulta assorbito agli effetti di cui sopra. Infatti, l'art. 157 citato, è una disposizione speciale, introdotta per agevolare il contribuente nella fase emergenziale, che deroga al divieto di proroga dei termini (art. 3 Legge 212/2000). La norma stabilisce espressamente che i termini per la notifica dovevano essere calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del DL 18/2020 e, di conseguenza, la sospensione di 85 giorni ex art. 67 del DL n. 18/2020 è stata superata ed assorbita dalla disciplina speciale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE

1. In data 12.10.2021 veniva effettuata una verifica fiscale nei confronti del contribuente nella sua qualità di titolare dell'omonima ditta. La verifica era effettuata relativamente ai periodi di imposta a partire dal 01/01/2015 e fino al 7/12/2021. Tale verifica si concludeva con un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, consegnato in data 7/12/2021. I verbalizzanti accertavano un significativo scostamento tra i ricavi ricostruiti e quelli dichiarati per Euro.335.452,54, per cui l'Agenzia procedeva all'accertamento di maggiori imposte.

2. Il contribuente proponeva ricorso, impugnando l'atto di accertamento (-----) relativo all'anno d'imposta 2015, notificato in data 11.03.2022, chiedendone l'annullamento tra l'altro poiché emesso dopo la scadenza del termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui

egli aveva presentato la propria dichiarazione dei redditi del 2015, previsto a pena di decadenza dall' art. 43 del D.P.R. 600/1973 . L'Agenzia contestava la fondatezza di tutti i motivi di ricorso. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, con sentenza 5539/17/23 depositata il 21 aprile 2023 e notificata il 26 maggio 2023, annullava parzialmente l'atto impositivo, motivando che:" Né il termine di decadenza in questione può dirsi rispettato in forza di quanto disposto dall'art. 67, co. 1, del D.L. 1 dall' art. 157 , co. 1, del D.L. 34/2020 , conv. con modif. dalla legge 77/2020 , l'avviso di accertamento in questione essendo stato notificato al Gargiulo soltanto l'11.3.2022".

3. Avverso la sentenza di primo grado l'Agenzia proponeva appello.

La Corte territoriale rigettava il gravame, confermando la sentenza di primo grado impugnata. La Corte ha deciso sull'appello osservando che"... Gli accertamenti relativi al periodo di imposta 2015 scadevano il 31 dicembre 2020... Stante l'emergenza epidemiologica Covid-19 l' art. 157 , comma 1, del DL 34/2020 ... aveva previsto uno sdoppiamento dei termini, tra emissione dell'atto e la notifica, e solo per quella il legislatore aveva disposto una proroga dei termini, confermando per l'anno 2015 i termini del 31 dicembre 2020 per l'emissione degli atti di accertamento. ... In altri termini secondo tale articolo, gli atti di accertamento dovevano essere emessi entro il 31 dicembre 2020, ma potevano essere notificati tra il 1 marzo 2021 ed il 28 febbraio 2022. Pertanto, erano stati creati due termini decadenziali, uno per l'emissione e l'altro per la notifica. ... L'avviso di accertamento in contestazione risulta emesso nel 2022 e notificato il 11/03/2022, ed è pertanto fuori termine sia per data di emissione che per data di notifica in violazione dell' art. 43 , D.P.R. 600/73 , razione temporis, e successive norme legislative applicabili".

5.L'Agenzia propone così ricorso in cassazione affidandosi ad un motivo, mentre il contribuente resiste a mezzo di controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo si deduce "Violazione e falsa applicazione art. 67 , 68 D.L. n. 18 del 2020 in una con art. 12 D.Lgs. n. 159 del 2015 (motivo ex art. 360 n. 3 c.p.c.), per avere la Corte territoriale erroneamente ritenuto la tardività dell'emissione e della notifica dell'atto oggetto del presente processo".

La difesa erariale ricorda che il Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 159 stabilisce: "Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell' articolo 3 , comma 3, della legge 27 luglio 2000, n.212 . Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.

2. I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei

Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali È stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell' articolo 3 , comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

3. L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1".

Sulla norma innanzi richiamata si andrebbe ad innestare la normativa di ulteriore proroga di 85 giorni sul termine di decadenza del 31 dicembre 2022, in ragione dell'emergenza scatenata dalla pandemia. Il tema della proroga della decadenza degli 85 giorni sulle attività di accertamento rispetto a quello originario del 31 dicembre, si rifarebbe all'applicazione dell' articolo 12 del decreto legislativo 159/2015 comma 1, riportata nell' art. 67 del dl 18/2020 . Dal punto di vista logico la proroga troverebbe applicazione per l'annualità in decadenza nell'anno 2020 (anno oggetto della discussione sulla presunta decadenza), in quanto momento di blocco delle attività a causa della crisi pandemica (quindi tutte le annualità alle spalle del 2020). Sul punto si osserva, sempre da parte della difesa erariale, che il rinvio all'articolo 12 è avvenuto senza condizioni temporali coinvolgendo così tutte le annualità oggetto di accertamento nel 2020. Si sarebbe stabilita allora la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza pendenti nel periodo 18 marzo - 31 maggio 2020 (85 giorni), senza alcuna limitazione e la sospensione non riguarderebbe soltanto la notifica, ma anche l'adozione dell'atto.

Si sarebbe così determinata una proroga che avrebbe interessato tutte le annualità accertabili in tale periodo, non solo quelle in decadenza nel 2020, che nel caso degli atti in scadenza naturale al 31 dicembre 2023 porterebbe il termine prorogato al 25 marzo 2024. Ciò posto, risulterebbe del tutto evidente e chiara la tempestività dell'attività di accertamento relativa all'atto oggetto della presente controversia.

I fatti non sono contestati, e anzi sono accertati dalla Corte territoriale con statuizioni che non sono contestate (quanto all'accertamento del fatto). E cioè: a) anno di imposta oggetto dell'accertamento 2015, dichiarazione dei redditi modello unico 2016 x 2015; a) termine ordinario di decadenza 31 dicembre 2020; b) notifica dell'avviso di accertamento intervenuta in data 11/03/2022.

Per l'Agenzia, posto che termine di decadenza per gli atti di accertamento relativi al periodo di imposta 2015, corrispondente al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, coinciderebbe col 26 marzo 2022 e non col 31 dicembre 2021, in conseguenza della sospensione di 85 giorni prevista dal decreto Cura Italia, per via dell' art. 67 , comma 1, del DL 18/2020 che così recita: "Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori", l'attività di accertamento e notifica sarebbe tempestiva. Considerando, altresì, la norma di cui all' art.157 , DL 34/2020 riguardante la notifica degli atti, per il 2015, la situazione si presenterebbe in questi termini: per le dichiarazioni

presentate per l'annualità 2015 i cui termini di notifica degli atti sarebbero dovuti scadere il 31 dicembre 2020, per via del differimento degli atti in scadenza tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, il provvedimento accertativo andava notificato entro il 26 marzo 2022. La questione si pone in maniera dubitativa e critica per quanto concerne le annualità dal 2016 fino al 2018 - i termini di decadenza ordinari avrebbero dovuto osservare la scadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nel caso di sussistenza di fattispecie penalmente rilevanti. Ad esempio, se la dichiarazione relativa al 2016 fosse stata regolarmente presentata, il termine di decadenza per l'accertamento risulterebbe il 31 dicembre 2022; in applicazione dell' art. 67 del DL 18/2020 che, secondo la dottrina prevalente, ha portata generale, lo slittamento di 85 giorni si verificherebbe anche per i periodi successivi dal 2016 al 2018, vale a dire per tutte le annualità i cui termini dell'attività di controllo si collocano lungo l'arco temporale 8 marzo-31 maggio 2020. Secondo tale tesi, dunque, le scadenze dell'accertamento sono prorogate di 85 giorni per tutti gli anni a venire con riferimento alle annualità 2016-2018. La tesi della "portata generale" della norma di differimento ha consentito all'Agenzia delle Entrate, di poter affermare che tutti i termini per la notifica degli atti impositivi di natura accertativa (accertamenti, avvisi di liquidazione, di recupero di crediti di imposta) sono prorogati, sino all'anno di imposta 2018, per 85 giorni. Si aggiunge ancora che dovrebbe ritenersi operante la sospensione dei termini introdotta dalla disciplina emergenziale dettata per far fronte all'epidemia da Covid 19. Ai sensi dell' art. 68 D.L. n.18/2020 è stata stabilita la sospensione dei termini previsti per i versamenti in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione. Tale sospensione avrebbe reso automaticamente operativa la parallela sospensione dell'attività di riscossione prevista ai sensi dell' art. 12 D.Lgs. n.159/2015 , in base al quale la disposizione in tema di sospensione dei termini di versamento comporta, per un corrispondente periodo, anche la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori e degli agenti della riscossione. Pertanto, dovrebbe ritenersi che nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 ed il 31 agosto 2021 siano rimasti sospesi anche i termini previsti per le attività di recupero e di accertamento. Inoltre, sempre la difesa erariale osserva che, ai sensi del comma 4bis, lett. b) dello stesso art.68 D.L. n.18/2020 , per i carichi affidati all'agente della riscossione e per gli avvisi di accertamento avente natura impositiva durante il suddetto periodo di sospensione è prevista la proroga di ventiquattro mesi dei termini di decadenza e prescrizione afferenti alle stesse entrate.

2. Pregiudizialmente deve escludersi l'inammissibilità del ricorso per difetto di specificità, dal momento che lo stesso contiene la riproduzione dei passi essenziali degli atti e delle pronunce che hanno caratterizzato il processo, incentrando la discussione proprio sul nucleo dei ragionamenti seguiti in ordine alla portata della proroga operata dalle varie disposizioni rilevanti, tutte richiamate, se limitata alla mera attività di notifica od estesa anche a quella di accertamento.

Tantomeno manca l'indicazione degli atti e documenti su cui si fonda il ricorso, essendo specificate appunto pronunce, atti impositivi ed anche gli atti difensivi delle parti, casomai peccando il ricorso per eccesso di puntualizzazione.

Infine, non risultano proposte nuove domande, ma semmai ampliate le argomentazioni svolte dall'Agenzia, che peraltro le aveva coltivate fin dal primo grado di giudizio.

3. Nel merito il ricorso è peraltro infondato.

Va anzitutto chiarito che in effetti l' art. 157 , comma 1, D.L. n. 34/20 stabilisce come "gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all' articolo 67 , comma 1, del decreto legge 17 marzo 2020 n. 18 , convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020 n. 27 , scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1 marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi".

Trattasi di una disposizione che deroga al divieto di proroga dei termini di prescrizione e decadenza di cui all' art. 3 L. n. 212/2000 , e che è prevista per facilitare il contribuente che altrimenti avrebbe ricevuto la notifica in un momento di obiettiva difficoltà determinato dalla pandemia e dal periodo post-pandemico, ed infatti vi si deroga in relazione a quegli atti per i quali la notifica non può essere differita, per esigenze appunto di urgenza e appunto indifferibilità.

Così stando le cose, va anzitutto precisato che la stessa norma sancisce anche un termine ultimo per l'emissione dei correlativi atti, che è costituito dal giorno 31 dicembre 2020, indipendentemente dall'anno d'imposta, purché ovviamente siano rispettati i relativi termini.

Nel caso quindi dell'anno d'imposta 2015, che qui interessa, occorre far riferimento alla norma pro tempore applicabile, la quale prevede l'emissione dell'atto entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello successivo alla scadenza della dichiarazione (quindi appunto il 31 dicembre 2020, in questo caso perfettamente rientrante nell'ambito temporale 8 marzo-31 dicembre).

Il termine infatti, come avvertiva la norma, andava calcolato sulla base della normativa di riferimento, senza tener conto della disciplina di cui all'art. 67 L. n. 18/20.

In tale ottica la circolare n.25/E/2020 ha precisato che mentre l'emissione dell'atto andava curata - per gli atti scadenti in quel periodo - entro il 31 dicembre 2020, invece la notifica andava curata nel successivo periodo 1 gennaio 2021- 28 febbraio 2022.

In particolare la circolare, al par. 3.10.4, si esprime nel senso che " Per gli atti di cui al comma 1 dell'articolo 157 la proroga incide su due termini differenti entro cui gli uffici devono completare sia la fase di emissione dell'atto che quella della relativa notifica. Da un lato sono prorogati e unificati al 31 dicembre 2020 tutti i termini di decadenza riferiti ad atti e imposte che scadono nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020. (...) Dall'altro, è prorogato e distribuito nell'arco temporale che va dal primo gennaio al 31 dicembre 2021 (termine poi prorogato al 28 febbraio 2022 dal già richiamato D.L. 7/2021), il termine per la notifica degli atti già emessi entro il 31

dicembre 2020". Essa poi precisa che "L'articolo 157, comma 1, inoltre, dispone che i termini del differimento della notifica degli atti sono calcolati senza tenere conto della ulteriore sospensione dei termini prevista dall' articolo 67 , comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 , convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 . Per tale motivo può ritenersi ormai superata l'applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista dal citato articolo 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo - 31 maggio 2020) è ora ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'articolo 157 (entro il 31 dicembre 2020). In virtù di un principio generale, più volte richiamato nei precedenti documenti di prassi, la sospensione introdotta dall'articolo 67 determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni; sul punto, la circolare 11/E del 6 maggio 2020 , risposta al quesito 5.9). L'articolo 157 del Decreto ha, quindi, un carattere di specialità rispetto alla disposizione precedente, sia con riferimento all'oggetto che alla portata dei suoi effetti (è rubricato espressamente come proroga dei termini di decadenza), seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, ed abbraccia un periodo più ampio degli 85 giorni fissati dall'articolo 67".

Tutto ciò appunto, avendo individuato il legislatore dei termini specifici ricompresi in un preciso periodo (8 marzo-3 dicembre 2020 per l'emissione e 1 gennaio 2021-28 febbraio 2022 per la notifica), senza che sugli stessi interferisca la sospensione di ottantacinque giorni che aveva stabilito il legislatore della precedente L. n. 18/20.

Tale sospensione pertanto, agli effetti che ne occupano (atti da adottarsi e da notificarsi ai sensi dell'art. 157 in commento) risulta superata e, per così dire, assorbita dalla disciplina del D.L. n. 34/20 (come anche ritenuto dall'Agenzia nel citato atto di prassi).

Né in alcuna guisa interferisce con la disciplina di cui all'art. 157 in commento quella sulla decadenza di cui all'art. 68 della citata L. n. 18/20, posto che la decadenza è derogata appunto nei modi e nei termini indicati dal più volte citato art. 157 del D.L. n. 34/20 .

Da quanto precede emerge poi la specialità della disposizione da ultimo richiamata rispetto al portato dell' art. 12 , D.Lgs. n. 159/2015 , invocato dalla difesa erariale.

Va dunque affermato il seguente principio di diritto

"Il termine per l'effettuazione delle notifiche degli atti impositivi per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020 in base alle disposizioni agli stessi riferibili, differito dall' art. 157 , comma 1, D.L. n. 34/20 - norma speciale rispetto a quella di cui all' art. 12 , D.Lgs. n. 159/2015 - al periodo intercorrente fra il 1 marzo 2021 ed il 28 febbraio 2022, non è ulteriormente prorogato di ottantacinque giorni per effetto del disposto di cui all' art. 67 del D.L. n. 18/20 , termine che infatti risulta assorbito agli effetti di cui sopra".

Venendo al caso di specie, l'avviso andava emesso entro il 31 dicembre 2020, mentre al più tardi doveva essere notificato (sempre se tempestivamente formato) entro il 28 febbraio 2022, non potendo i termini suddetti, per quanto appena specificato, fruire della proroga dei termini che, nella prospettiva dell'Agenzia, sarebbe derivata dalla sospensione di ottantacinque giorni accordata dalla L. n. 18/2020.

Invece l'avviso di accertamento venne emesso nel 2022 e notificato in data 11 marzo 2022, pertanto oltre i termini decadenziali come sopra ricostruiti.

3. In definitiva la sentenza d'appello va esente da censura, il ricorso dev'essere rigettato e l'amministrazione soccombente condannata al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e condanna l'amministrazione al pagamento delle spese che liquida in Euro 7500,00 oltre 15 per cento dell'onorario a titolo di rimborso forfettario spese generali, ed oltre ad i.v.a. e c.p.a. se dovute, ed esborsi per Euro 200,00.

Così deciso in Roma, il 4 giugno 2025.

Depositato in Cancelleria il 30 giugno 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza