

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

Giurisprudenza

Sospetto fondato di frode fiscale: tempi “lunghi” per l’accertamento

23 Maggio 2018

Le modifiche apportate alla disciplina circa i termini di decadenza non interessano gli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016



In tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli articoli 43 del Dpr 600/1973 per l'Irpef, e 57 del Dpr 633/1972 per l'Iva, nella versione applicabile *ratione temporis*, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza. Ad affermarlo la Corte di cassazione con ordinanza n. 10483

del 3 maggio scorso.

Fatto

Il contenzioso nasce dall'impugnazione di un avviso di accertamento, ai fini Iva, Ires e Irap, per l'anno di imposta 2007, con cui l'Amministrazione finanziaria contestava a una società l'indebito utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; investita della questione, la Ctr della Lombardia, nel ribaltare il verdetto della Commissione provinciale, decreta la nullità dell'avviso impugnato, ritenendo non applicabile al caso di specie il raddoppio dei termini di accertamento, poiché la comunicazione della *notitia criminis* era stata effettuata oltre la scadenza degli ordinari termini di accertamento.

Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle entrate propone ricorso, articolato in un solo motivo (violazione e falsa applicazione del Dl 223/2006, articolo 37, commi 24, 25 e 26), cui replica l'intimata società contribuente con controricorso.

Decisione e ulteriori osservazioni

L'articolo 37, commi 24 e 25, del Dl 223/2006, nel modificare gli articoli 43 del Dpr 600/1973, e 57 del Dpr 633/1972, che disciplinano i termini di decadenza per l'esercizio dell'attività accertatrice ai fini rispettivamente delle imposte sui redditi e dell'Iva, aveva introdotto un nuovo comma in entrambi gli articoli, in base al quale, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia, ai sensi dell'articolo 331 cpp per uno dei reati previsti dal Dlgs 74/2000, i termini ordinari di decadenza sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 247/2011, aveva chiarito che, con le disposizioni del Dl 223/2006, il legislatore non ha introdotto un raddoppio dei termini già esistenti, ma ha inserito *ex novo* un diverso termine decadenziale, "lungo", allorquando sussista l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di presentare la notizia di reato all'Autorità giudiziaria, in relazione alle violazioni riscontrate. Secondo la Corte costituzionale, l'applicabilità del termine "lungo" si verifica anche quando gli elementi integranti il potenziale reato, per cui vi è obbligo d'invio della *notitia criminis*, emergono in un momento successivo allo spirare degli ordinari termini decadenziali.

La Cassazione (sentenza n. 9974/2015) aveva anch'essa confermato che il raddoppio dei termini di accertamento scatta, in ogni caso, in presenza dell'obbligo di presentazione della notizia di reato, a prescindere dal fatto che poi essa sia stata effettivamente inoltrata all'Autorità giudiziaria e tanto più dall'esito dell'eventuale procedimento penale instauratosi.

Sussiste l'obbligo di presentazione della *notitia criminis* quando il pubblico ufficiale ravvisi nel fatto il *fumus* del reato, ovvero quando il fatto sia riconducibile a una fattispecie illecita, non essendo, però, necessaria la certezza o anche il dubbio circa l'esistenza del reato. È compito del giudice tributario vagliare la sussistenza degli elementi minimi richiesti dall'articolo 331 cpp, negando l'operatività del raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale, quando tali elementi siano carenti, evitando così che tale strumento legale si presti a iniziative di denuncia palesemente pretestuose o addirittura calunniose da parte del Fisco, al sol fine di rendere operativo il raddoppio dei termini per espletare gli accertamenti di competenza.

Successivamente, il legislatore è dovuto intervenire sulla materia, con l'articolo 2, commi 1 e 2, del Dlgs n. 128/2015, stabilendo 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.

Con il successivo comma 3, tuttavia, sono stati 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 decreto stesso, quindi al 2 settembre 2015.

Il legislatore, però, in sede di legge di stabilità 2016, ha nuovamente modificato la materia: da una parte, ha allungato i termini ordinari di accertamento, portandoli da 4 a 5 anni per le dichiarazioni presentate, e da 5 a 7 anni per le omesse, dall'altra parte, ha cancellato la disciplina del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati penali (commi 130 e 131 dell'articolo unico della legge 208/2015).

A fronte di ciò, però, è anche stata introdotta una sorta di fase transitoria; infatti, il comma 132 della legge di stabilità per il 2016 ha previsto che, per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016, l'utilizzo del termine "raddoppiato" per l'emissione degli accertamenti, in caso di violazioni che comportano obbligo di denuncia per reati di cui al Dlgs 74/2000, non è possibile qualora la denuncia sia presentata oltre la scadenza del termine "ordinario".

In sostanza, le modificate disposizioni dell'articolo 43 del Dpr 600/1973 e dell'articolo 57 del Dpr n. 633/1972, secondo il comma 132 dell'articolo 1 della legge 208/2015, si applicano a partire dal 31 dicembre 2016 (con riferimento, quindi, alle dichiarazioni relative all'anno d'imposta 2016), mentre per i periodi d'imposta precedenti continuerà ad essere applicato quanto previsto dal Dlgs 128/2015.

Secondo un costante orientamento giurisprudenziale, il regime transitorio previsto dalla legge 208/2015, si applica soltanto agli avvisi non ancora emessi al momento di entrata in vigore della legge di stabilità, mentre non varrebbe per gli accertamenti già emessi in precedenza i quali, quindi, secondo la Cassazione sarebbero validi anche se emessi senza tempestiva presentazione della denuncia (sentenze 26037/2016 e 16728/2016).

Più in particolare, la Cassazione sostiene che tale risultato ermeneutico sarebbe necessitato in quanto imposto da una interpretazione costituzionalmente orientata. Si afferma, invero, che *"una diversa interpretazione comporterebbe l'inutile ed irragionevole conseguenza (rilevante anche ai sensi dell'art. 3 Cost.) dell'illegittimità (ex post) dell'attività ispettiva a suo tempo correttamente intrapresa e svolta dall'amministrazione in base al regime di raddoppio dei termini di accertamento all'epoca vigente ..., data la retroattiva introduzione di una disciplina secondo cui ... il raddoppio dei termini ... opererebbe solo ove la denuncia penale fosse stata a suo tempo presentata o trasmessa entro ..."* i termini ordinari di accertamento.

In sostanza, fino al periodo d'imposta 2015, la legge di stabilità 2016 ha previsto che continua ad applicarsi il raddoppio dei termini di accertamento, in presenza di reati tributari, a condizione che la denuncia penale sia stata presentata dall'Amministrazione finanziaria entro la scadenza dei termini ordinari di accertamento.

Muovendo da tali presupposti, i giudici hanno accolto il ricorso dell'ufficio, ritenendo che la decisione dei giudici di seconde cure fosse *"in insanabile contrasto con la giurisprudenza di questi anni, circa"* la non applicazione della norma agli accertamenti emessi prima della sua entrata in vigore; ne deriva, con riferimento all'avviso impugnato, emesso e notificato nell'anno 2014, l'irrelevanza della data in cui viene *"effettuata la comunicazione di notizia di reato, e persino l'omissione di quella comunicazione, perché quello che invece assume rilevanza ai predetti fini è la circostanza che le violazioni tributarie accertate integrino fatti anche penalmente rilevanti"*.

Peraltro, osservano i giudici, il raddoppio dei termini di accertamento non opera con riferimento all'Irap posto che, *"non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento, quale applicabile ratione temporis (cfr Cassazione, pronunce nn. 20435/2017, 4775/2016, 26311/2017 e 23629/2017).*

Di qui l'accoglimento del ricorso limitatamente alla ripresa a tassazione ai fini Iva e Irese e il rigetto quanto alla ripresa a fini Irap.

di

Carmen Miglino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/sospetto-fondato-frode-fiscale-tempi-lunghi-laccertamento>