

Giurisprudenza

Anche senza denuncia penale, extratime condizionato per l'avviso

6 Giugno 2018

Ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento non rileva l'omessa o tardiva comunicazione all'autorità giudiziaria, se si tratta di atti notificati prima del 2 settembre 2015



In tema di raddoppio dei termini di decadenza per gli avvisi di accertamento, nessun effetto spiega la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini (articolo 1, commi da 130 a 132, legge 208/2015, nonché articolo 2 del Dlgs 128/2015) in quanto, qualora gli avvisi di accertamento relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016 siano stati già notificati - come nel caso in esame, in cui gli atti impositivi risultano notificati il 23 maggio 2011 - si applica la disciplina dettata dall'articolo 2 del Dlgs 128/2015 (che non è stato modificato dalla successiva legge 208/2015), che fa espressamente salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore del predetto decreto.

Quindi, 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.

Lo ha stabilito la Cassazione con ordinanza n. 11620 del 14 maggio scorso, con cui ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle entrate.

L'iter processuale

La vicenda riguarda un avviso di accertamento ai fini Iva, Ires e Irap per l'anno 2007, con cui

L'Amministrazione finanziaria contestava a una srl l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. La Ctr Campania, ribaltando l'esito di primo grado, annullava l'atto impugnato ritenendo che non si applicasse al caso concreto la disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento, in quanto la comunicazione della notizia di reato era stata fatta oltre la scadenza dei termini ordinari. La Cassazione, invece, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate alla luce del consolidato orientamento secondo cui, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016, non incidono le modifiche introdotte dalla legge 208/2015, il cui articolo 1, al comma 132, ha introdotto, peraltro, un regime transitorio che si occupa delle sole fattispecie non ricomprese nell'ambito applicativo del precedente regime transitorio - non oggetto di abrogazione - di cui all'articolo 2, comma 3, del Dlgs 128/2015, in virtù del quale la nuova disciplina non si applica né agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015 né agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro la stessa data e seguiti dalla notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria entro il 31 dicembre 2015 (cfr Cassazione 17986/2017).

Ulteriori osservazioni

A introdurre la disciplina del raddoppio dei termini di decadenza, per la notifica degli avvisi di accertamento, nel caso di obbligo di comunicazione ex articolo 331 cpp per uno dei reati tributari di cui al Dlgs 74/2000, è stato il DI 223/2006.

In particolare, in tema di imposte dirette, l'articolo 1 del suddetto decreto 223/2006, al comma 24, aveva integrato l'articolo 43 del Dpr 600/1973, tramite l'inserimento del terzo comma, in base al quale *"In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*. Analoga disposizione era stata introdotta nel decreto Iva (articolo 57, comma 3 Dpr 633/1972).

Successivamente, sulla questione è intervenuta la Corte costituzionale che, con la sentenza n. 247 del 2011, aveva esteso il raddoppio dei termini di accertamento anche nel caso in cui la denuncia penale fosse stata rinvenuta in un momento in cui i termini ordinari erano già scaduti.

Secondo tale pronuncia il "raddoppio" deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale (articolo 331 cpp), indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando perciò irrilevante che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna (dato anche il regime del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, ex articolo 20, Dlgs 74/2000).

In tal modo, veniva di fatto avallata la prassi dell'Amministrazione Finanziaria di avvalersi del raddoppio dei termini anche quando il termine ordinario per l'accertamento fosse già spirato.

Con l'entrata in vigore del Dlgs 128/2015, il legislatore aveva mutato tale impianto normativo in favore del contribuente, prevedendo l'operatività del raddoppio dei termini solo in caso di denuncia intervenuta nei termini ordinari, vale a dire entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione o entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Tuttavia, per salvare gli avvisi di accertamento già emessi, veniva introdotta una clausola di salvaguardia (articolo 2, comma 3 del Dlgs 128/2015), in base alla quale, per tutti gli avvisi notificati prima dell'entrata in vigore di detto decreto (2 settembre 2015) - e oltre i termini ordinari ex articoli 43, Dpr 600/1973 e 57, Dpr 633/1972 - si rendeva applicabile il raddoppio dei termini.

Con la legge di stabilità 2016, il legislatore ha nuovamente modificato la disciplina in esame, in primo luogo allungando i tempi per la rettifica delle imposte dirette e dell'Iva e definitivamente cancellata la possibilità di raddoppiare i termini di accertamento.

Più precisamente, a partire dal periodo d'imposta 2016, gli uffici possono notificare gli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero, se quest'ultima è stata omessa o è nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare.

Inoltre, nella citata disposizione è stata introdotta una nuova disciplina transitoria in base alla quale permangono i vecchi termini di accertamento, nonché il regime del raddoppio dei termini, per le annualità in corso fino al 2015, seppur esclusivamente nel caso in cui la *notitia criminis* sia presentata o trasmessa all'Autorità giudiziaria entro i termini ordinari di accertamento.

Dal tenore letterale della nuova normativa, emerge peraltro che la legge di stabilità non ha riproposto la clausola di salvaguardia, introdotta appositamente per far salvi gli effetti degli avvisi e degli altri provvedimenti impositivi notificati entro il 2 settembre 2015 (entrata in vigore del Dlgs 128/2015).

Orbene, è per tale motivo che la giurisprudenza di merito in più occasioni ha ritenuto abrogata la clausola salva-accertamenti alla luce della normativa sopravvenuta (legge di stabilità) dal momento che, disciplinando le norme in esame la medesima materia, non può farsi valere il criterio di specialità.

Sul punto è però intervenuta la Cassazione (sentenza n. 26037/2016) che ha escluso che la disciplina transitoria della legge di stabilità 2016 abbia abrogato la precedente.

Secondo tale pronuncia

a) il regime transitorio introdotto dal comma 3 dell'articolo 2, Dlgs 128/2015 non è abrogato dal successivo regime transitorio previsto dal comma 132 dell'articolo 1 della legge 208/2015 (in vigore dal 1° gennaio 2016)

b) il primo regime transitorio stabilisce che i commi 1 e 2 dell'articolo 2 del Dlgs 128/2015 non si applicano né in relazione agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e agli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data del 2 settembre 2015, né in relazione agli inviti a comparire, di cui all'articolo 5 del Dlgs 218/1997, notificati alla data del 2 settembre 2015, né in relazione ai processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 4/1929, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015

c) il secondo regime transitorio (legge 208/2015) disciplina diversamente il regime ordinario del raddoppio dei termini di accertamento previsto dai commi 1 e 2 dell'articolo 2 del Dlgs 128/2015, disponendo che i commi 130 e 131 della legge 208/2015 non si applicano agli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016 e introducendo per tali periodi d'imposta anteriori una specifica normativa transitoria per le sole ipotesi in cui a detti periodi non sia applicabile il precedente regime transitorio.

Deve concludersi che al caso in esame (relativo a un accertamento del 2013) è, dunque, applicabile *ratione temporis* il regime transitorio introdotto dal secondo periodo del sopra citato comma 3 dell'articolo 2 del Dlgs 128/2015 (in vigore dal 2 settembre 2015), secondo cui 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, a prescindere dalla presentazione (omessa o intempestiva) della denuncia penale: ciò che assume rilevanza è solamente la circostanza che le violazioni tributarie accertate integrino fatti penalmente rilevanti.

La controversia è stata dunque rinviata alla Ctr Campania per un nuovo esame.

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/anche-senza-denuncia-penale-extratime-condizionato-lavviso>