

## Giurisprudenza

# Se c'è reato, valido l'accertamento emesso oltre i termini ordinari

3 Giugno 2019

L'archiviazione del caso da parte dell'Autorità giudiziaria non ha effetti sul procedimento tributario. I due processi, infatti, percorrono binari diversi e l'estinzione di uno non ha effetti sull'altro



La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 13487 del 18 maggio 2019, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate ritenendo operante il raddoppio dei termini di accertamento sulla base del mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, anche se quest'ultima è stata archiviata dall'Autorità giudiziaria.

In tema di accertamento tributario, tale possibilità, prevista dal Dpr 600/1973, articolo 43, comma 3, e dal Dpr 633/1972, articolo 57, comma 3, applicabili *"ratione temporis"*, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'articolo 331 cpp, per uno dei reati previsti dal Dlgs 74/2000, indipendentemente dal momento in cui l'obbligo sorga e indipendentemente dal suo adempimento.

## Il caso e la pronuncia

La vicenda trae origine dalle risultanze di una verifica condotta dalla Guardia di finanza nei confronti di una società di persone e dei rispettivi soci. In particolare, è emerso che l'amministratore di fatto aveva creato un meccanismo di elusione fiscale, per il quale *"la titolarità delle quote della verificata è stata attribuita a soggetti "nullatenenti" al fine di ostacolare eventuali azioni di recupero dell'imposta evasa da parte dell'amministrazione finanziaria"*.

Con l'ausilio dello strumento delle indagini finanziarie, i militari contestavano ricavi non contabilizzati, segnalando alla competente Autorità giudiziaria l'ipotesi del reato di dichiarazione

infedele ex articolo 4 del Dlgs 74/2000 nonché del reato di occultamento e distruzione di documenti contabili, articolo 10 del medesimo decreto.

Il suddetto controllo ha, quindi, dato luogo all'emissione di un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2007, emesso, tuttavia, nel corso dell'anno 2013 ovvero oltre i termini ordinari di decadenza del potere di accertamento, avverso il quale la parte aveva opposto ricorso.

I giudici di prime cure avevano accolto il ricorso tributario della parte, sul presupposto della decadenza dell'amministrazione dal potere di accertamento di cui all'articolo 43 del Dpr 600/1973, atteso che il raddoppio del termine non fosse operante in quanto la Procura della Repubblica competente aveva archiviato la procedura nei confronti dell'amministratore di fatto.

Con sentenza n. 7901/33/2017 del 27 settembre 2017, la Ctr della Campania aveva rigettato l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate nei confronti della società e dei rispettivi soci titolari di reddito di partecipazione avverso la sentenza di primo grado della Ctp di Benevento.

Avverso la pronuncia della Ctr, l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per cassazione, cui ha resistito con controricorso la parte contribuente.

In particolare, secondo l'ufficio *"gli elementi obiettivi, tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal d.lgs.n.74/2000, emergevano con evidente chiarezza dal processo verbale di constatazione e dalla motivazione dell'avviso di accertamento"*.

I giudici di Cassazione hanno accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, precisando che il raddoppio dei termini di accertamento *"non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario"*.

## **Osservazioni**

Con la sentenza in esame, la Corte di cassazione ha affrontato la dibattuta tematica del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di una *notizia criminis* di natura fiscale. L'evoluzione normativa di tale istituto, che non può definirsi lineare, è stata costantemente accompagnata da numerose pronunce di merito.

L'eventualità fu introdotta con l'articolo 37, commi 24 e 25, del Dl 223/2006, che modificò la disciplina dei termini di accertamento, novellando l'articolo 43 del Dpr 600/1973 in tema di imposte sui redditi e l'articolo 57 del Dpr 633/1972 in materia di Iva. Per effetto del suddetto intervento

normativo, il secondo comma del citato articolo 43, disponeva che *“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”*.

Con la nota sentenza n. 247/2011, la Corte suprema ha confermato la legittimità costituzionale del raddoppio dei termini di accertamento in caso di reato, previsto dal succitato decreto, stabilendo che è conforme alla Costituzione la normativa che prevede il raddoppio dei termini per la decadenza dell'azione accertatrice (in presenza di un reato tributario), anche se la contestazione della violazione penale è stata effettuata in presenza di termini di accertamento già scaduti. La Corte, al contempo, affidò ai giudici tributari il compito di verificare, se richiesto dal contribuente, l'effettiva ricorrenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, così da accertare *“(…) se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento”*.

In seguito, però, la legge delega per la riforma del sistema fiscale (legge 23/2014) ha dato mandato al Governo affinché provvedesse a definire la portata applicativa della disciplina in questione, prevedendo che l'allungamento dei termini potesse operare solo in presenza di un effettivo invio della denuncia entro un tempo correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza.

Come noto, la delega ha trovato attuazione con le modifiche introdotte dal “decreto sulla certezza del diritto” (Dlgs 128/2015), che ha stabilito che il “raddoppio” opera solo se la denuncia viene trasmessa entro gli ordinari termini di decadenza, facendo però salvi gli effetti degli atti notificati prima della sua entrata in vigore.

Da ultimo, con la legge 208/2015 (legge di stabilità 2016), applicabile dal periodo d'imposta 2016, l'istituto del raddoppio dei termini in presenza di violazioni penali tributarie è stato definitivamente soppresso, con l'introduzione, in contropartita, di nuovi e più ampi termini per la rettifica delle dichiarazioni sui redditi e Iva (da quattro a cinque anni, in caso di presentazione della dichiarazione, e da cinque a sette anni, in caso di dichiarazione omessa).

In conclusione, in ragione della normativa *pro tempore* vigente, gli giudici hanno ritenuto valido l'accertamento fiscale emesso oltre i normali termini di decadenza, precisando che *“l'unica condizione per il raddoppio dei termini è costituita dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento, sicché il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ed il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una*

*valutazione ora per allora circa la loro ricorrenza (cosiddetta “prognosi postuma”).*

di

**Vincenzo Portacci**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/se-ce-reato-valido-laccertamento-emesso-oltre-termini-ordinari>