

Quando opera il raddoppio dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento

Tributi – IRPEF – Reati tributari - Avviso di accertamento – Contenzioso - Vizio di omessa o apparente motivazione - Omesso esame di un fatto decisivo - Termini raddoppiati di accertamento – Corte Costituzionale n. 247/2011

CORTE DI CASSAZIONE **Ordinanza 8 febbraio 2022, n. 3886**

sul ricorso iscritto al n.15099/15 R.G. proposto da:

AGENZIA delle ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi 12 è elettivamente domiciliata.

- ricorrente –

contro G. E.

-intimato-

avverso la sentenza n.6481/33/14 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 10 dicembre 2014.

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2022 dal Consigliere dott.ssa Roberta Crucitti.

Rilevato che

Nella controversia originata dall'impugnazione da parte di E. G. di avviso di accertamento, emesso a seguito di accertamenti bancari, relativo a I.R.P.E.F. e addizionali regionali dell'anno di imposta 2004, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (d'ora in poi C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe, confermava, rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, la decisione di primo grado di annullamento dell'atto impositivo, per essere l'Amministrazione finanziaria decaduta dal potere accertativo, per decorso del termine di legge.

Il giudice di appello, in particolare, rilevava che, nel caso in esame, non poteva operare l'istituto del raddoppio dei termini, di cui all'art.43 del d.P.R. n.600 del 1973, in quanto l'Ufficio non aveva allegato all'atto di accertamento la copia della denuncia penale impedendo al giudice tributario il controllo circa la sussistenza dei presupposti di obbligo di denuncia.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidandolo a tre motivi.

E. G. non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione, ai sensi dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., in camera di consiglio.

Considerato che

1. Con il primo motivo - rubricato: violazione degli artt. 321, co.2, nr. 4 e 156 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 36, co 2, nr.4 e 61 del d.lgs nr. 54671992 in relazione all'art. 360, co.1, nr. 4, c.p.c.- la ricorrente denuncia la sentenza impugnata di nullità per motivazione meramente apparente.

1.1 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (cfr. Cass. n. 9105 del 07/04/2017; id. nn. 20921 del 05/08/2019 e 13248 del 30/06/2020).

Nel caso in esame, la motivazione appare in maniera esaustiva il ragionamento seguito dal Giudice di merito per giungere al rigetto del motivo di appello, tant'è che tale argomentare è fatto oggetto di specifica e dettagliata censura anche con il secondo motivo del ricorso per cassazione.

2. Con tale motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.3 cod. proc. civ., la violazione di plurime disposizioni di legge in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel ritenere che, al fine di usufruire del raddoppio dei termini, l'Amministrazione avrebbe dovuto allegare all'avviso di accertamento copia della denuncia penale.

3. Infine, con il terzo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nr. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame, da parte del Giudice di appello, di un fatto decisivo per il giudizio rappresentato dall'esistenza di elementi obiettivi, specificamente indicati nell'avviso di accertamento, tali da rendere obbligatoria la denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (ovvero quello previsto dall'art. 5 dello stesso decreto legislativo).

4. Le censure, esaminate congiuntamente siccome intimamente connesse, sono fondate.

Costituisce, ormai, *ius receptum* che: «In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili *ratione temporis*, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario» (v. Cass. 28/04/2021 n. 11156; Cass. 02/07/2020, n. 13481).

Si è, anche, precisato che detti termini - ex artt. 43, del d.P.R. n. 600 del 1973, per l'IRPEF - sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 (ed è il caso in esame), incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2, del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex art. 5 d.lgs. n. 218 del 1997 già notificati, dimostrando un favor del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112, Cost. (Cass. 19/12/2019, n. 33793; 14/05/2018, n. 11620).

Infine, Cass. n. 36474 del 24/11/2021 ha statuito che «In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dall'art. 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo applicabile "*ratione temporis*", può operare anche se la notizia di reato è emersa dopo la scadenza del termine ordinario di decadenza.

Infatti, per la Corte costituzionale (Corte cost., 25 luglio 2011, n. 247) i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una proroga di quelli ordinari, ma sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva, cioè ove sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari, senza che all'Amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione.

I termini raddoppiati, quindi, non si innestano su quelli brevi, in base ad una scelta discrezionale degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal d.lgs. 74/2000. Non può dunque farsi riferimento alla riapertura o alla proroga di termini scaduti, né alla reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, poiché i termini brevi e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono i diversi termini di accertamento.

Pertanto, mentre i termini brevi di cui ai primi due commi dell'art. 57 d.P.R. 633/1972 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati, i termini raddoppiati di cui al terzo comma dell'art. 57 operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è l'obbligo di denuncia. Inoltre, il comma 26 dell'art. 37 del d.l. 223 del 2006 non prevede una riapertura di termini di accertamento già scaduti, ma risolve solo una questione di successione di leggi nel tempo, senza dettare una disciplina sostanziale. La norma prevede che "le disposizioni di cui ai commi ... 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma [...] dell'art. 57 del d.P.R. 633/72". In tal modo, dunque, non viene retroattivamente riaperto un termine già scaduto, ma viene solo escluso che il raddoppio dei termini si applica alle violazioni tributarie per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), fosse già decorso il termine di accertamento previsto dalla normativa anteriore.

Pertanto, il raddoppio del termine, costituendo un termine del tutto slegato dai termini ordinari di accertamento, perché opera in via automatica al verificarsi del presupposto della sussistenza di illeciti penali, anche per consentire al giudice tributario di utilizzare elementi istruttori delle indagini penali nel frattempo espletate, può operare anche se la notizia di reato è emersa dopo la scadenza del termine ordinario di decadenza.

Nel caso in esame, inoltre, la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale ex art. 331 c.p.p. emergeva, non solo dalla produzione nel giudizio di appello della informativa di reato redatta dalla Guardia di Finanza e presentata presso la procura della Repubblica, ma anche dagli elementi di fatto, contenuti nell'avviso di accertamento prospettante una totale evasione di imposta. Il giudice tributario, del resto, deve limitarsi a controllare, se è richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "*prognosi postuma*") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità, con la

precisazione, però, che il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario- è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato (Cass., sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9958). I termini per l'emissione dell'avviso di accertamento, allora, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva (Cass., sez. 5, 28 aprile 2021, n. 11156).

La C.T.R. nel richiedere che all'avviso di accertamento fosse allegata copia della denuncia penale, senza considerare che, nello stesso avviso di accertamento erano presenti elementi obiettivi (trattandosi nella specie di evasione totale) suffraganti l'ipotesi di reato suscettibile di obbligo di denuncia, si è discostata da tali principi.

5 La sentenza impugnata va, pertanto, in accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, cassata con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, perché, adeguandosi ai superiori principi, proceda al riesame del merito e regoli le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo e il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 gennaio 2022