Sentenza del 05/10/2018 n. 24470 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Si legge nella sentenza impugnata che il contribuente impugnò due avvisi di accertamento, rispettivamente concernenti irpef e il recupero di un credito d'imposta relativo all'anno 2002, nonchè il rigetto di una domanda di definizione agevolata di una pretesa per imposte dirette e iva, senza successo in primo grado.

Con l'appello B.G. denunciò l'inesistenza della notificazione, affermò il diritto di non essere giudicato due volte, considerato che era stato sottoposto a numerosi processi penali per i medesimi fatti, con diverso esito, d'improcedibilità dovuta a estinzione per prescrizione, di condanna e di assoluzione, richiamando a fondamento la sentenza Grande Stevens della Corte Europea dei diritti dell'uomo; contestò l'applicazione del termine raddoppiato per l'attività di accertamento; invocò il legittimo affidamento quanto al condono tombale e si difese nel merito.

La Commissione tributaria regionale ha accolto il ricorso, facendo leva sulla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, a fondamento del divieto di bis in idem. Inoltre ha escluso la possibilità di raddoppio del termine per l'accertamento, in quanto la denuncia dell'Amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria era intervenuta quando il termine ordinario era già decorso.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, che affida a sette motivi, cui B.G. replica con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Va preliminarmente respinta l'eccezione d'inammissibilità del ricorso, il quale, contrariamente a quanto sostenuto dal contribuente, rispetta il canone dell'autosufficienza, in quanto provvede a indicare le vicende processuali in maniera adeguata.

2.- Con i primi tre motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente, perchè concernenti la medesima censura, l'Agenzia denuncia ex art. 360 c.p.c., comma1, n. 3:

- la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, nel testo anteriore alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 128 del 2015 e dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 130 e 132, là dove la Commissione tributaria regionale ha ritenuto l'Ufficio decaduto per tardività dal potere di accertamento, per inutile decorso del termine stabilito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nel testo applicabile all'epoca dei fatti (primo motivo);

- la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, nel testo anteriore alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 128 del 2015 e dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 130 e 132, là dove il giudice d'appello ha giustificato l'intervenuta decadenza perchè la denuncia penale non era stata prodotta in giudizio (secondo motivo);

- la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 15 preleggi, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, nel testo anteriore alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 128 del 2015 e dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi 130 e 132, del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, comma 3 e della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 132, qualora la Commissione abbia inteso fare applicazione del nuovo regime dei termini di accertamento introdotto dalle disposizioni citate (terzo motivo).

La complessiva censura proposta è fondata.

Per effetto del D.L. n. 223 del 2006, art. 37, il D.P.R. 600 del 1973, art. 43 dispone che "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.L. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti - cioè gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento - sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione". Disposizione analoga è dettata per l'iva dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, laddove l'art. 37, comma 26 stabilisce che il raddoppio si applica dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore dello stesso decreto, siano ancora pendenti i termini ordinari per l'accertamento.

2.1.- Quando la disciplina è giunta all'esame della Consulta, la Corte (con sentenza 25 luglio 2011, n. 247) ha stabilito che il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento come regolato dal D.L. n. 223 del 2006 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell'obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata.

Per questo motivo, ha soggiunto la Corte, non ha rilievo il fatto che la denuncia sia stata compiuta in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati. In questo contesto, ha ulteriormente precisato, l'obbligo di denuncia, da un lato, sussiste solo ove vi siano seri indizi di reato, il che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario; dall'altro, non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione.

2.2.- Il giudice tributario, in definitiva, deve vagliare la sola presenza dell'elemento idoneo a comportare la proroga, quindi verificare la sussistenza di seri indizi di reati utili a determinare l'insorgenza dell'obbligo di presentazione della denuncia, senza estendere l'esame all'accertamento del reato.

2.3.- E che nel caso in esame i seri indizi sussistessero è reso evidente dalla circostanza, di cui dà conto la sentenza impugnata, che il contribuente è stato processato in relazione a quei fatti, con i diversi esiti ai quali si fa cenno in narrativa.

2.4.- Su tale assetto non è destinata a dispiegare effetti la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento rispettivamente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57.

Con la L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi da 130 a 132, il legislatore ha dettato una nuova disciplina dei termini di accertamento, disponendo la sostituzione dei suddetti D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 e del D.P.R. 600 del 1973, art. 43, di guisa che, per i profili d'interesse, gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e nel D.P.R. n. 633/72, art. 55, comma 2, nonchè quelli considerati dal D.P.R. n. 600 del 1973 "...devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione" (commi 130 e 131), senza alcuna previsione di raddoppio di termini.

2.5.- Il legislatore ha peraltro dettato anche una disciplina transitoria, sia pure affidata a una combinazione di rimandi.

Per un verso, difatti, l'art. 1, comma 132, dinanzi richiamato prescrive che "le disposizioni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, commi 1 e 2 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, commi 1 e 2, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente art., si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi", aggiungendo che "per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata" ed ulteriormente specificando che "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; 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 al primo periodo. Resta fermo quanto disposto dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5-quater, comma 5, ultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 e successive modificazioni".

2.6.- Per altro verso, ed è questa l'ipotesi che viene in considerazione, si è stabilito anche che "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" (D.Lgs. 3 agosto 2015, n. 128, art. 2, comma 3, che non è stato modificato dalla successiva L. n. 208 del 2015).

La disciplina transitoria, per conseguenza, è articolata su due piani:

a.- qualora gli avvisi di accertamento, sia pure relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non siano stati ancora notificati, si applica la disciplina dettata dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 132;

b.- qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2.

2.7.- La salvezza contemplata da quest'ultima norma, riferendosi senza distinzione agli effetti degli avvisi, non può che riguardare l'intero corredo disciplinare, sul piano delle conseguenze, scaturente dal diritto vivente, dinanzi sunteggiato, al cospetto del quale è destinata a cedere l'applicabilità immediata delle norme introdotte nel 2015 in tema di raddoppio dei termini, derivante dalla loro natura procedimentale (in termini, Cass. nn. 26037 e 16728/16).

La complessiva censura va quindi accolta.

3.- Fondato è altresì il quarto motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, del in ragione del carattere apparente della motivazione della sentenza.

La pronuncia si risolve difatti nella giustapposizione quasi meccanica di massime della Corte Europea dei diritti dell'uomo, che si chiosano con un riferimento, sibillino, perchè disancorato da qualsivoglia esplicazione in fatto, all'"annullamento delle sanzioni amministrative... relative alla condotta del contribuente integra (sic) una fattispecie di rilevanza penale...".

3.1.- In narrativa, però, non si dà conto dell'irrogazione di sanzioni, ma soltanto della pretesa impositiva per irpef e recupero di un credito d'imposta e del diniego di accesso alla definizione agevolata.

3.2.- E l'inintelligibilità della fattispecie e del ragionamento a sostegno della decisione viepiù rilevano, in quanto la questione del divieto di bis in idem acquista rilievo solo ed esclusivamente con riguardo alla pretesa sanzionatoria, e non già a quella impositiva.

Il divieto del bis in idem invocato dal contribuente postula difatti che egli sia stato sottoposto a processo penale e che gli sia stata irrogata un'ulteriore misura anch'essa finalizzata alla punizione del medesimo fatto, per conseguire effetti deterrenti, e che quest'ulteriore misura, in base ai criteri elaborati dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo nella storica sentenza 23 novembre 1976, relativa al caso Engel, costantemente seguiti dalla giurisprudenza, anche costituzionale (vedine il richiamo, da ultimo, in Corte Edu, grande camera, 15 novembre 2016, causa A. e B. c. Norvegia e in Corte cost. 2 marzo 2018, n. 43; per l'applicazione che ne fa la giurisprudenza amministrativa, cfr., tra varie, Cons. Stato 22 novembre 2017, n. 5420; in tema, anche Corte giust. 20 marzo 2018, causa C-524/15, Menci, punto 26 e Cass., sez. un., 18 aprile 2018, n. 9558), di là dalla qualificazione giuridica operata dalla legislazione nazionale, sia da ritenere di natura penale per la gravità delle conseguenze da essa derivanti.

3.3.- Il che ovviamente non si confà alla pretesa impositiva, con la quale l'amministrazione finanziaria si limiti a recuperare l'imposta non versata.

4.- Il motivo va quindi accolto, con assorbimento dei restanti tre, che concernono il merito della questione di diritto, relativo alla prospettata violazione del divieto di bis in idem, anche sotto il profilo della motivazione.

5.- In conclusione, in accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai profili accolti, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M.

accoglie i primi quattro motivi di ricorso, assorbiti i restanti tre, cassa la sentenza impugnata in relazione ai profili accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 18 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza