Sentenza del 24/10/2022 n. 31413 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato ad un motivo, per la cassazione della sentenza di cui in epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto, dopo averli riuniti, gli appelli di A.A. e dei coniugi B.B. e C.C. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano che, dopo averli riuniti, aveva rigettato i ricorsi di ciascuno dei predetti contribuenti avverso gli avvisi d'accertamento, in materia di Irpef di cui all'anno d'imposta 2002, con i quali era stato recuperato a tassazione un maggiore imponibile.

Si sono costituiti con un controricorso A.A. e con altro, contestualmente, B.B. e C.C..

Tutti i controricorrenti hanno proposto ricorso incidentale affidato ad un motivo.

La controricorrente A.A. ha depositato prima istanza di sospensione ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6 convertito con modificazioni dalla L. n. 136 del 2018, e successivamente copia della domanda di definizione agevolata, con la relativa ricevuta di presentazione, nonchè copia del Mod F24 quietanzato a pagamento della prima rata, chiedendo, con memoria, che per il perfezionamento della definizione agevolata sia dichiarata l'estinzione del presente giudizio, limitatamente all'autonoma pretesa tributaria azionata nei suoi confronti con l'avviso di accertamento n. (---), anno d'imposta 2002.

L'Agenzia delle Entrate, con propria memoria, ed il P.G. hanno concluso, per gli stessi motivi, per l'estinzione del giudizio limitatamente alla posizione di A.A..

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va dichiarata l'estinzione del giudizio, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13, limitatamente al giudizio nei confronti di A.A., per il perfezionamento della definizione agevolata, del quale dà atto la stessa ricorrente.

Nulla sulle relative spese, che restano a carico della parte che le ha anticipate, in applicazione del principio di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 46 e D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13, e della considerazione che il contenuto della definizione agevolata assorbe il costo del processo pendente.

2.Quanto alle posizioni degli altri contribuenti, con l'unico motivo di ricorso l'Ufficio deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1; del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 26,

convertito nella L. 4 agosto 2006, n. 248; del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4; e dell'art. 331 c.p.p..

Deduce la ricorrente Agenzia che emergeva dagli accertamenti che i contribuenti avevano versato sui loro conti correnti somme di denaro eccedenti i rispettivi redditi dichiarati al fisco, in una misura che integrava la fattispecie di reato di dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4. Pertanto, doveva applicarsi il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, (ratione temporis nella versione modificata dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 26, convertito nella L. n. 248 del 2006), secondo il quale, "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 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". Dunque il termine di decadenza ("entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione") che sarebbe scaduto, per l'anno d'imposta 2002, il 31 dicembre 2007, per effetto del predetto raddoppio sarebbe scaduto piuttosto il 31 dicembre 2011, con conseguente tempestività degli avvisi notificati il 28 aprile 2011.

Tuttavia la sentenza impugnata ha escluso che, nel caso di specie, il termine decadenziale dovesse essere raddoppiato, non risultando, dalla certificazione prodotta dai contribuenti, alcuna iscrizione di notizia di reato nei loro confronti e non avendo l'Amministrazione dimostrato la sussistenza del presupposto dell'obbligo di denuncia penale con riferimento al "preteso coinvolgimento degli odierni appellanti negli schemi fraudolenti posti in essere dal gruppo Mythos, nonchè la pretesa partecipazione degli stessi alla formazione di documenti per operazioni inesistenti, con ciò integrandosi - a dire dell'ufficio, il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8".

Secondo l'Agenzia ricorrente, la CTR avrebbe errato sia perchè non avrebbe considerato che nel caso di specie, indipendentemente dall'ipotesi di partecipazione dei contribuenti alle operazioni fraudolente attribuite al gruppo Mythos, sussisteva comunque l'obbligo di denuncia con riferimento alla fattispecie illecita penale di infedele dichiarazione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, ridetto art. 4 autonomamente imputabile ai controricorrenti; sia perchè l'effettiva presentazione della denuncia all'autorità giudiziaria e l'iscrizione della notizia di reato a carico dei contribuenti non costituiscono comunque un requisito necessario ai fini dell'operatività del raddoppio dei termini decadenziali.

Il motivo è fondato.

2.1. Va innanzitutto respinta l'eccezione di inammissibilità, formulata dai controricorrenti, sul presupposto che la motivazione dell'avviso d'accertamento, facendo riferimento all'avvenuta comunicazione all'autorità giudiziaria della notizia di reato relativa alla partecipazione alla formazione di documenti per operazioni inesistenti sanzionabili penalmente ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8 precluderebbe in questa sede all'Amministrazione di invocare il raddoppio dei termini decadenziali in relazione alla diversa fattispecie penale di cui all'art. 4 dello stesso decreto.

Invero la funzione necessaria della motivazione dell'avviso d'accertamento non è quella di qualificare, ai fini penali, la condotta del contribuente, ma quella di porre quest'ultimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur (Cass. 30/10/2019, n. 27800), circostanza non contestata. Pertanto, una volta che l'Amministrazione abbia indicato nella motivazione gli elementi oggettivi rilevanti ai fini tributari, la selezione e la qualificazione di quelli eventualmente rilevanti anche in sede penale non è necessaria ai fini di validità formale dell'avviso d'accertamento e, ove pure sia stata espressa, non vincola comunque l'Ufficio nelle difese successive nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.

Certamente, in presenza di un'eccezione del contribuente di decadenza per il mancato rispetto del termine per l'esercizio della potestà impositiva previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 grava sull'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare di avere rispettato tale termine, ovvero di allegare e dimostrare la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di un diverso termine decandenziale, e quindi dei presupposti per l'applicazione del termine raddoppiato di accertamento (cfr. Cass. 22/01/2020, n. 1291). Ebbene, in adempimento di tale ultimo onere, l'Ufficio ha allegato, sin dall'atto di costituzione in primo grado (riprodotto a pag. 9 s. del ricorso) e poi in appello (cfr. per autosufficienza pag. 14 del ricorso), la sussistenza della violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 quale presupposto del raddoppio dei termini decadenziali Pertanto, la relativa fattispecie, nei suoi profili fattuali e giuridici, apparteneva al thema decidendum del merito, come determinatosi a seguito dell'eccezione di decadenza dei ricorrenti in primo grado, ed appartiene legittimamente a quello di legittimità.

Tanto premesso, ha errato la CTR, nella parte in cui, accogliendo l'appello delle contribuenti ed accertando la decadenza eccepita, non ha valutato l'operatività del possibile raddoppio del termine decadenziale (anche) con riferimento alla fattispecie penale di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

2.2. Altrettanto errata è la ratio decidendi fondata sull'assenza di iscrizioni di notizie di reato a carico dei contribuenti, dalla quale la CTR pare voler trarre la conseguenza dell'inesistenza della denuncia, da parte dell'Amministrazione, di reati di natura tributaria, con la conseguente pretesa inoperatività del raddoppio dei termini. Infatti "In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, 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, sicchè, 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" (Cass. 24/11/2021, n. 36474; conforme Cass.28/06/2019, n. 17586). Ed è invero inapplicabile, al caso di specie, la novella del 2015 che ha reso pro tempore operativo il raddoppio dei termini di decadenza purchè la relativa denuncia penale, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa entro la scadenza dei termini ordinari di accertamento. Infatti "In tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e dal

D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37 conv., con modif., in L. n. 248 del 2006, 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, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, già notificati, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati" (Cass. 14/05/2018, n. 11620).

Deve poi escludersi che, come eccepito dai controricorrenti, il presupposto dell'obbligo di denuncia del reato de quo debba negarsi in quanto l'illecito penale si sarebbe estinto per prescrizione maturata già al momento della sua rilevazione da parte dell'Amministrazione. Infatti, come insegna Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247, l'obbligo di denuncia, comportante il raddoppio dei termini di accertamento, sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale; con la precisazione che il termine raddoppiato di accertamento è comunque più ampio del termine di prescrizione del reato. Pertanto l'obbligo di denuncia del pubblico ufficiale ex art. 331 c.p.p. sussiste quando questi sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare, escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria (Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247; Cass. 24/11/2021, n. 36474).

2.3. Infondata è pure l'eccezione con la quale i controricorrenti sembrano voler traslare al 2003, per effetto della comune posticipazione cronologica dell'obbligo di dichiarazione dei redditi rispetto alla conclusione del periodo d'imposta che ne è oggetto, "il periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione", cui si riferisce il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, per escluderne la rilevanza ai fini del raddoppio dei termini di accertamento relativi all'anno d'imposta sub iudice, il 2002.

La tesi, invero neanche sviluppata specificamente, non considera che l'"anno d'imposta" che rileva ai fini fiscali che qui interessano è inequivocabilmente il 2002, anche se la relativa dichiarazione andava presentata nel 2003.

2.4. Infine, per quanto riguarda le argomentazioni spese dai controricorrenti, nel paragrafo 2.c) del controricorso, per rimettere in discussione, le conclusioni cui è pervenuta già Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247 nell'interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, vigente ratione temporis, deve rilevarsi che l'ipotetica illegittimità della norma, specie sotto il profilo della disciplina intertemporale, non è fondata su specifici ed ulteriori argomenti che possano rimettere in discussione l'approdo cui è pervenuto il giudice delle leggi.

3. La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice a quo per i necessari accertamenti in fatto, da condurre secondo i principi già esposti.

4. Resta assorbito l'unico motivo di ricorso incidentale dei controricorrenti, con il quale si censura la compensazione delle spese di lite disposta dalla sentenza impugnata.

P.Q.M.

Dichiara estinto il giudizio nei confronti di A.A.; accoglie il ricorso principale nei confronti di B.B. e C.C. e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 12 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza