

Cassazione: ok se inviati entro 5 anni dalla dichiarazione e 7 dall'omessa presentazione

Raddoppio con nuova agenda

Più tempo per la trasmissione degli atti alla procura

DI CLAUDIA MARINOZZI

Raddoppio legittimo per gli avvisi di accertamento notificati successivamente il 2 settembre 2015 o dopo il 31 dicembre 2015 se conseguenti a inviti a comparire o processi verbali di constatazione di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, qualora la notizia criminis sia stata inviata entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero il 31/12 del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Questo quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 26037 del 16 dicembre 2016.

La legge di stabilità per il 2016 (208/2015). Il legislatore, in relazione agli atti impositivi/sanzionatori per le annualità 2016 e successive, ha escluso il raddoppio dei termini di accertamento originariamente previsti dal terzo comma agli art. 43 del dpr 600/1973 e 57 del dpr 633/1972 in caso di contestazioni aventi rilevanza penale ed ha fissato un termine di accertamento più lungo di quello che era prima previsto. Per gli atti relativi alle annualità precedenti il 2016, è stata invece dettata una specifica disciplina transitoria.

L'art. 1, c. 132 prevede al primo periodo che i termini di accertamento come riscritti (ovverossia il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) sono applicabili con riferimento al 2016 e anni successivi. Nel secondo comma è invece dettata la disciplina applicabile per i periodi d'imposta precedenti il 2016. Il legislatore al riguardo ha previsto che gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, ammettendo il raddoppio di tali termini, in caso di fattispecie rilevanti ai sensi del dlgs 74/2000, solamente nei casi in cui la denuncia ex art. 331 cpp fosse stata presentata entro «la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo» del c. 132 art. 1 legge 208/2015.

La Corte di cassazione rilevando che il legislatore per individuare i corretti termini entro cui inviare la notizia criminis ha fatto riferimento alle disposizioni di cui al primo periodo della citata norma ha affermato che «in caso di violazioni che com-

portano l'obbligo di denuncia penale per i reati di cui al dlgs 74/2000» il raddoppio dei termini di accertamento è legittimo «a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro il termine di scadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo alla dichiarazione o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata».

Tale regime transitorio sostituisce le disposizioni in tema di termini stabilite dal dlgs 128/2015 ma non anche le disposizioni transitorie ivi contenute.

Ciò significa che per gli atti notificati entro il 2 settembre 2015 o entro il 31 dicembre 2015 se conseguenti a inviti a comparire o processi verbali di constatazione di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, è applicabile la disciplina transitoria prevista dal dlgs 128/2015. Cioè a dire che il raddoppio dei termini è legittimo anche se la denuncia penale non è stata trasmessa o è stata trasmessa oltre gli ordinari termini di accertamento individuati entro il 31 dicembre del quarto o quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o in caso di dichiarazione omessa.

Istruttoria sul capannone

Gli oneri non sono tributi

Gli oneri di istruttoria per utilizzo di capannone industriale richiesti dal Consorzio non si configurano come tributo per cui la giurisdizione è del giudice ordinario. Il principio è contenuto nella sent. n. 327/2016 della Ctp di Rieti da cui emerge che non è tributario ogni prelievo coattivo ma solo il prelievo che presenta un nesso rilevante quale indice di capacità contributiva.

Una società di autotrasporti ha impugnato la cartella di pagamento emessa da Equitalia su disposizioni del competente Consorzio per oneri di istruttoria relativi ad una pratica di utilizzo di un capannone industriale (rimessa autocarri). La Ctp ha ritenuto che la cartella aveva ad oggetto un onere che non si configura minimamente come tributo, essendo il Consorzio un soggetto del tutto privo di capacità impositiva, ma trattasi di fatturazione di servizi. I giudici hanno accertato che dalla fattura esibita è emerso che il servizio fatturato è assoggettato a Iva, cosa che non poteva risultare se si fosse trattato di tributo o imposte.

Pertanto, considerato che i giudici tributari sono competenti solo per controversie di natura tributaria, non è tributario/fiscale ogni prelievo coattivo, come nel caso in esame, ma solo quei prelievi, che, sebbene coattivi, presentino, da un lato, un nesso sostanziale come un presupposto economicamente valutabile quale indice di capacità contributiva; dall'altro, un vincolo di destinazione del gettito derivante da tale prelievo a coprire le spese pubbliche. Nel caso di specie si determina, quindi, uno spostamento di giurisdizione a favore del giudice ordinario. Gli atti, quindi, in virtù del principio «traslatio iudicii» sono stati rimessi al giudice aente giurisdizione e competenza per materia e territorio. Sul tema si evidenzia che anche l'atto di pignoramento presso terzi non è impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria, in quanto l'art. 2, comma 1, del dlgs n. 546/1992 dispone l'esclusione dalla giurisdizione ordinaria delle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento (cfr. Cassazione s.u. n. 8618/2015).

Davide Di Giacomo

LE COMMISSIONI TRIBUTARIE VANNO PER LA PROPRIA STRADA E LO APPLICANO COME PRINCIPIO GENERALE

Contraddittorio preventivo allargato a tutti i tributi

Contraddittorio preventivo, giurisprudenza in ordine sparso sull'applicabilità a tutti i tributi. Sull'argomento (si veda *Italia Oggi* del 26 gennaio 2017), la decisione più recente della Corte di cassazione (sent. n. 24823 del 2015), è disattesa dai giudici di merito che riconoscono al contraddittorio la natura di principio generale, applicabile a tutti i tributi. In tale contesto, si inseriscono le recenti sentenze della Ctp di Campobasso (sent. n. 116 del 2016 e n. 1094 del 2016), relative a due casi seguiti dallo studio Saluppo.

La sentenza n. 116 del 19 febbraio 2016. I ricorrenti contestano l'operato dell'Ufficio per aver notificato direttamente gli atti di accertamento, senza aver garantito loro la possibilità di essere ascoltati.

La Ctp richiama la sentenza n. 24823 del 2015 della Cass. che riconosce un obbligo generale al contraddittorio per i tributi armonizzati (per esempio, Iva, dazi doganali ecc.), di derivazione comunitaria, e lo esclude per i tributi non armonizzati (per esempio, Ires, Irap), salvo che non sia espressamente indicato per legge. Per la Cassazione, in tema di tributi armonizzati, il contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto impositivo se le ragioni prodotte sono idonee a

configurare una diversa fattispecie e/o a fornire elementi utili all'accertamento. Nel nostro caso, «le risultanze documentali consentono di rilevare che i ricorrenti hanno ampiamente assolto tale onere, avendo enunciato in concreto tutte le ragioni che avrebbero potuto far valere nella fase del contraddittorio, se fosse stato attivato».

La Ctp supera la distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati e fonda la decisione sui principi contenuti nella sent. 19667 del 2014 della Cassazione a sezioni unite che statuisce: «... incombe sull'amministrazione finanziaria un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi dei contribuenti... Anche accogliendo l'eccezione dell'ufficio, quindi, sussisterebbe comunque la violazione del diritto al contraddittorio, contestata dai ricorrenti, costituendo questo, secondo la pronuncia della Suprema Corte, principio generale, applicabile a qualsiasi procedimento amministrativo tributario».

La sentenza n. 1094 del 20 dicembre 2016. La stessa tematica è

stata affrontata, a distanza di pochi mesi, da un'altra sezione della Ctp di Campobasso che non condivide i principi della sentenza della Cassazione n. 24823 del 2015. La Ctp statuisce infatti che: «Orbene, per i tributi armonizzati e in contrapposizione a quelli non armonizzati, i giudici di Piazza Cavour hanno affermato che l'obbligo, in capo all'amministrazione fiscale, d'instaurare il contraddittorio con il contribuente, prima dell'emissione di un provvedimento amministrativo-impositivo, assume rilievo generalizzato, secondo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, trattandosi di materia appartenente alle competenze comunitarie, con diretto riferimento al principio d'ispirazione unitaria, secondo cui la violazione di tale obbligo comporta l'annullamento del provvedimento adottato alla fine dell'iter procedimentale, mentre la partecipazione del diretto interessato avrebbe potuto indurre la p.a. ad un differente risultato e dunque a un provvedimento di portata diversa». La Ctp riconosce la fondatezza dell'eccezione sollevata dal ricorrente. Il contribuente deve essere messo nelle condizioni di replicare e di difen-

dersi preventivamente per evitare l'emissione di atti impositivi contenenti rettifiche infondate.

Valutazioni operative. Nel nostro ordinamento, l'art. 97 della Cost. e l'art. 10 dello Statuto del contribuente, prevedono un rapporto dialettico, collaborativo e paritetico tra il Fisco e il contribuente per garantire il corretto svolgimento dell'attività amministrativa. In tale ambito, l'art. 1 della legge 241 del 1990 (legge sul procedimento amministrativo) statuisce che: «L'attività amministrativa deve essere retta dai criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario». L'imparzialità e la trasparenza possono essere garantite tutelando il contribuente e il suo diritto a essere ascoltato; ovvero riconoscendo la natura generale del contraddittorio preventivo che «... deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile, anche in assenza di una espressa previsione normativa, del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa» (Cass. a sez. unite sent. n. 26635 del 2009).

Giuseppe D'Amico



Le sentenze sul sito www.italiaoggi.it/documenti