

A

ATTUALITÀ

Accertamento

L'illegittimità del "raddoppio" dei termini

Fabrizio Dominici, *Dottore commercialista in Rimini*
 Alvise Bullo, *Dottore commercialista in Venezia*

L'art. 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che 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, o del *quinto anno successivo* a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (nullità o omessa presentazione). Le norme che regolano i termini di decadenza dei poteri degli uffici finanziari, derivano da fonti costituzionali e fanno parte di quei principi di civiltà giuridica che sono stati recepiti dallo Statuto dei diritti dei contribuenti⁽¹⁾. All'uopo la Corte Costituzionale, ha affermato che "...

non è consentito lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e comunque certamente eccessivo e irragionevole"⁽²⁾. Insomma, i principi di certezza del diritto e di ragionevolezza che hanno ispirato il legislatore, hanno determinato periodi temporali ben definiti, nell'ambito dei quali gli uffici devono esercitare i loro poteri, ogni norma modificativa degli equilibri stabiliti non può che essere oggetto di critica stante la funzione di certezza e stabilità dei rapporti giuridici assoluta dall'istituto della "decadenza", che, vuole che il termine previsto per l'esercizio del diritto sia, "perentorio" e come tale improrogabile.

DECADENZA DAL POTERE DI ACCERTAMENTO DEGLI UFFICI

TERMINE PER L'ACCERTAMENTO

Periodo d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine ordinario	Omessa dichiarazione dichiarazione nulla
2004	2005	31 dicembre 2009	31 dicembre 2010
2005	2006	31 dicembre 2010	31 dicembre 2011
2006	2007	31 dicembre 2011	31 dicembre 2012
2007	2008	31 dicembre 2012	31 dicembre 2013

⁽¹⁾ L. 27 luglio 2000, n. 212

Art. 3

Efficacia temporale delle norme tributarie

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di

entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

⁽²⁾ Sentenza della Corte Costituzionale n. 280 del 15 luglio 2005.

Il decreto "Visco-Bersani" ed il raddoppio dei termini

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto negli artt. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, due nuovi commi che modificano gli equilibri del *corpus* normativo e che prevedono il raddoppio dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento, in tutti quei casi in cui l'accertamento della violazione tributaria, comporti anche l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁽³⁾. Come dire che ogniqualvolta che nell'ambito dell'attività di verifica, vengono riscontrate violazioni alle norme tributarie, connesse con l'obbligo di denuncia penale, i termini per l'accertamento, afferenti alla annualità verificata, vengono raddoppiati con effetto "... 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'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.

600 e dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Invero, non è la prima volta che il legislatore introduce nell'ordinamento delle norme finalizzate a prolungare i termini dell'accertamento. Lo ha fatto recentemente in relazione alle attività finanziarie detenute all'estero da soggetti residenti, lo ha reiteratamente perpetrato in materia di Ici e lo ha previsto con l'art. 10 della L. 27 dicembre 2002, n. 289. In quest'ultima fattispecie, di cui bisogna tenere conto per il computo del termine di decadenza, il legislatore ha previsto una proroga biennale dei termini per l'accertamento in materia di imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, nei confronti di quei contribuenti che pur avendone la possibilità, non si sono avvalsi di una delle sanatorie di cui agli artt. 7, 8 e 9 della L. n. 289/2002. Quest'ultima disposizione normativa, è stata criticata dalla dottrina, ma ha finito per ottenere l'avallo della giurisprudenza di merito⁽⁴⁾ e la consacrazione della Consulta, che l'ha riconosciuta conforme al dettato costituzionale⁽⁵⁾, poiché connessa con un evento eccezionale, il "condono", che ha comportato un oggettivo incremento del carico di lavoro degli uffici finanziari.

DECADENZA DAL POTERE DI ACCERTAMENTO DEGLI UFFICI IN ASSENZA DI CONDONO E CON RILIEVI TRIBUTARI PENALMENTE RILEVANTI

Anno di imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine accertamento ordinario	Termine prorogato ai sensi della L. n. 289/2002 ^(*)	Termine prorogato dal D.L. n. 223/2006 (constatazione di reato)	Termine prorogato ai sensi della L. n. 289/2002 e del D.L. n. 223/2006
2000	2001	31 dicembre 2005	31 dicembre 2007	—	31 dicembre 2011
2001	2002	31 dicembre 2006	31 dicembre 2008	31 dicembre 2010	31 dicembre 2012
2002	2003	31 dicembre 2007	31 dicembre 2009	31 dicembre 2011	31 dicembre 2013

(*) La legge ha previsto l'allungamento del termine di decadenza per ulteriori due anni per tutti quei soggetti che non si sono avvalsi di una delle sanatorie di cui alla L. n. 289/2002.

(3) I reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000 sono:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- dichiarazione infedele;
- omessa dichiarazione;
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;

- occultamento o distruzione di documenti contabili;
- omesso versamento di ritenute certificate;
- omesso versamento di Iva;
- indebita compensazione;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

(4) Commissione tributaria provinciale di Milano sentenze n. 8 del 28 febbraio 2008 e n. 32 del 12 dicembre 2008.

(5) Corte Costituzionale, sentenza n. 356 del 31 ottobre 2008.

Gli elementi necessari per il raddoppio dei termini

Il raddoppio dei termini, riguarda *esclusivamente il periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione* e si inserisce nell'ambito di quel filone che individua nel procedimento penale un prezioso strumento di alimentazione del procedimento tributario, come dichiarato dall'Amministrazione finanziaria, "la norma è volta a garantire l'utilizzabilità di elementi istruttori, emersi nell'ambito delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria penale, per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l'accertamento" (6). Come dire che pur di tutelare le esigenze erariali, o meglio per non evidenziare le inefficienze della Pubblica Amministrazione, si è arrivati a riconoscere, irragionevolmente, la certezza di istituti giuridici come la prescrizione (7).

Il raddoppio dei termini è quindi strettamente legato all'*obbligo di denuncia* (8) di cui all'art. 331 del codice di procedura penale, per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sicché si deve necessariamente escludere ogni possibile proroga dei termini, per illeciti penali diversi da quelli tributari espressamente individuati nel D.Lgs. n. 74/2000, per quei tipi di accertamento che non comportano l'obbligo di denuncia (studi di settore) (9) e per l'Irap, stante il fatto che tali violazioni non assumono rilevanza penale (10).

Si sottolinea, inoltre, il fatto che la condizione per il raddoppio dei termini non si realizza per

(6) Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006.

(7) E. De Mita, *Il diritto penale va utilizzato senza distorsioni*, in "Il Sole-24 Ore" del 14 gennaio 2007, pag. 21.

(8) Non può accettarsi, a tal riguardo, la tesi erariale secondo cui è sufficiente la sussistenza in astratto dell'obbligo di denuncia, poiché sussiste la necessità che la denuncia sia stata, in concreto, effettivamente inviata. Alla denuncia presentata deve infatti seguire l'iscrizione della notizia di reato nell'apposito registro, posto che, in assenza di ciò, la denuncia non può nemmeno qualificarsi come contenente una notizia di reato.

(9) L'art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146, esonera l'ufficio dall'obbligo di denuncia in caso di superamento delle soglie di punibilità.

(10) La proroga dei termini non è applicabile all'Irap in quanto l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 rinvia ai reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e, sia la dottrina penalistica maggioritaria che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 154/E del 2000, ritengono che le violazioni relative alla dichiarazione ai fini Irap non assumono rilevanza penale.

effetto della sola denuncia essendo necessario che, a seguito della presentazione della denuncia in forma scritta, la *notitia criminis* venga iscritta nel registro delle notizie di reato.

L'esito del procedimento penale

L'infelice formulazione letterale della norma che ha introdotto il raddoppio dei termini, ha sin dall'inizio generato problemi di carattere interpretativo che hanno visto contrapposte la dottrina all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima con la circolare n. 54/E del 23 dicembre 2009 (in "fiscalitax online") non ha fornito una proposta di lettura sistematica e completa delle modifiche apportate con il decreto che ha previsto il raddoppio dei termini, ma si è limitata a rispondere ad alcune problematiche di carattere interpretativo. I dibattiti si sono quindi incentrati sugli effetti dell'operatività della norma in relazione all'esito del procedimento penale.

Alla dottrina ed alla giurisprudenza di merito (11) è sembrato logico ritenere che l'operatività del raddoppio dei termini di accertamento, fosse strettamente connessa con l'esistenza del reato. Tale orientamento non è stato condiviso dall'Amministrazione finanziaria che anzi, pare aver trovato nuovo vigore proprio nella *notitia criminis* e cioè, in quell'elemento necessario per poter "gestire" i tempi dell'accertamento al di là ed oltre i termini ordinari di decadenza.

Con la citata circolare, l'Agenzia delle Entrate ha infatti diramato agli uffici periferici "una sua interpretazione", sui presupposti che determinano il raddoppio dei termini per gli avvisi di accertamento, sostenendo una tesi secondo la quale tale raddoppio sarebbe legato, non al dato sostanziale della violazione penale, ma a quello processuale della sussistenza dell'obbligo di denuncia.

Stante le citate indicazioni viene da sé che l'esito del procedimento penale, seppure assoluto, sarebbe del tutto irrilevante rispetto alla proroga dei termini. Secondo il suddetto orientamento, gli elementi posti a fondamento della

(11) La Commissione tributaria provinciale di Torino con la sentenza n. 4 del 15 febbraio 2010, Sezione XXIV, ha escluso l'operatività del raddoppio dei termini di accertamento, ogniqualvolta in cui venga riconosciuto l'estraneità del ricorrente alla ipotesi di reato denunziata dai verbalizzanti.

legittimità della proroga dei termini, andrebbero ricercati nel fatto che esiste:

- un principio di separazione tra il procedimento penale e quello tributario, stabilito dall'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000;
- la possibilità di utilizzazione, nell'ambito del procedimento tributario, degli elementi istruttori acquisiti nel procedimento penale.

A nostro giudizio, nessuna delle due considerazioni appare pertinente alla legittimazione del raddoppio dei termini, da una parte, perché il principio di autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario, non fornisce alcun elemento concreto aggiuntivo a detta possibilità e, dall'altra, perché detto principio, di autonomia del processo tributario rispetto al processo penale⁽¹²⁾, non genera nessuna automatica conseguenza, per via del fatto che nel processo tributario vigono limitazioni della prova (divieto della prova testimoniale) e possono valere anche presunzioni non sufficienti a supportare una pronuncia penale di condanna. Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente.

Quindi, chiarito il fatto che le prove acquisite nel procedimento penale, possono essere riversate nel procedimento tributario solo con le modalità e nei limiti stabiliti dalla legge⁽¹³⁾, non si vede come il raddoppio dei termini di accertamento possa in qualche modo favorire tale trasmissione documentale, stante il fatto che, le indagini preliminari per reati tributari, possono avere una durata di sei mesi prorogabili, previa autorizzazione del giudice, non oltre diciotto mesi. In altri termini ci sembra che la procedura temporale prevista dal processo penale, possa considerarsi temporalmente adeguata rispetto all'eventuale possibile trasmissione in sede tributaria degli elementi di prova acquisiti dall'Autorità giudiziaria in ambito pena-

(12) A. Bullo-F. Dominici, *Sull'efficacia probatoria del giudicato penale nel processo tributario* in "Finanza & Fisco" n. 48/2008 pag. 4319.

(13) A. Bullo-F. Dominici, *Le testimonianze indirette e la prova per testi nel processo tributario* in "Finanza & Fisco" n. 27/2008 pag. 2291.

le, onde per cui non si riesce anche qui a comprendere come gli elementi rappresentati nella citata circolare possano adeguatamente e giuridicamente supportare, il raddoppio dei termini.

Sulla responsabilità solidale

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 54/E del 2009 è andata poi a valutare gli effetti dell'estensione della proroga dei termini per l'accertamento nei confronti di soggetti diversi, rispetto a quello accertato, ma ad esso legati da un rapporto di responsabilità solidale, seppure "limitatamente agli aspetti tributari che assumono rilevanza per la determinazione della posizione fiscale del primo". Nella circolare non si fa menzione dei casi in cui fra i soggetti si configurano una diversa ipotesi di solidarietà come per la cessione d'azienda, o vi siano state operazioni straordinarie o, ancora, di quelli relativi al funzionamento della proroga rispetto alla solidarietà prevista dall'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972. Essa facendo precedere il discorso dalla locuzione "per esempio", individua talune fattispecie tipiche di solidarietà soggettiva alle quali sarebbe quindi applicabile il suddetto raddoppio dei termini per l'accertamento.

La casistica analizzata dalla circolare, certamente non esaustiva, individua le società aderenti al consolidato, le società che hanno aderito alla liquidazione Iva di gruppo, di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 e quei soggetti che hanno optato per il sistema di tassazione per trasparenza, ai sensi dell'art. 115 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Si rileva come l'estensione della proroga acutizzi problematiche interpretative ancora tutte da risolvere, per le quali ci si auspica un intervento chiarificatore che tenga presente l'esistenza del sistema penale in relazione ai nuovi istituti tributari introdotti con la riforma e non ancora adeguatamente armonizzati con i due diversi e separati processi.

Periodo d'imposta e oggetto del raddoppio dei termini

Qualora la denuncia penale fosse presentata con riferimento ad un periodo d'imposta, per il quale non sono ancora scaduti gli ordinari termini di accertamento e ferme restando le

perplexità introdotte nell'*incipit* del presente lavoro, *nulla quaestio*, operando allo stato e fino a una diversa pronuncia della Consulta, il raddoppio dei termini⁽¹⁴⁾, ma cosa accade invece se, decorsi i termini ordinari per l'accertamento, ci si trovi di fronte alla presenza di una violazione tributaria che comporta l'obbligo di denuncia penale? La presentazione della denuncia da parte dei verificatori provoca una riapertura del periodo d'imposta o prevalgono i diritti acquisiti da parte del contribuente? Una lettura della norma costituzionalmente orientata non può che portare alla conclusione che *una volta intervenuta la decadenza, non vi è più nessuna possibilità di poter riaprire il periodo d'imposta, nemmeno in presenza di denuncia penale*. A conforto di tale impostazione soccorre anche la lettura dei lavori proposti recentemente da Assonime⁽¹⁵⁾, che hanno evidenziato come nella relazione di accompagnamento al provvedimento normativo, che ha introdotto il raddoppio dei termini di accertamento non vi sia il termine "riapertura" dei termini di accertamento, ma più semplicemente la locuzione "raddoppio dei termini", che non può che significare che una volta decorso il termine di decadenza, il periodo di imposta non può più essere riaperto. D'altronde una diversa lettura, porrebbe la norma in aperto contrasto con l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e potrebbe portare alla violazione del diritto di difesa. Basti pensare che l'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, sancisce l'obbligo di conservare le scritture contabili fino allo scadere degli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice, con la conseguenza che il contribuente accertato e denunciato, potrebbe legittimamente trovarsi sprovvisto della documentazione contabile e quindi nella materiale impossibilità di potersi adeguatamente difendersi.

(14) Il presupposto per il raddoppio dei termini, non concerne l'intera posizione fiscale del contribuente, ma solo i fatti oggetto della violazione penale. A conforto di ciò, occorre richiamare l'art. 12, comma 2-bis, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, sul raddoppio dei termini in caso di attività finanziarie detenute in Paesi *black-list*, ove la norma ha circoscritto l'ambito della proroga alle violazioni in tema di monitoraggio fiscale e all'accertamento delle attività rinvenute all'estero.

(15) Assonime, studio n. 8 del 2010, tavolo inteassociativo partecipato da Abi, Ania e Confindustria.

Per quanto riguarda invece *l'oggetto della proroga*, si deve ritenere che il presupposto per il raddoppio dei termini, non riguardi l'intera posizione fiscale del contribuente, ma solo i fatti oggetto della violazione penale. A conforto di ciò, si richiama l'art. 12, comma 2-bis, del D.L. n. 78/2009, sul raddoppio dei termini in caso di attività finanziarie detenute in Paesi *black-list*, ove la norma ha circoscritto l'ambito della proroga alle violazioni in tema di monitoraggio fiscale e all'accertamento delle attività rinvenute all'estero, comunque da considerarsi produttive di reddito.

Dello stesso avviso la Commissione tributaria provinciale di Torino che con la sentenza n. 4 del 15 febbraio 2010, Sez. XXIV, ha escluso l'operatività del raddoppio dei termini di accertamento, ogniqualvolta in cui vi sia, seppure *a posteriori*, il riconoscimento dell'estraneità del contribuente all'ipotesi di reato denunciata dai verbalizzanti. Il Collegio giudicante ha infatti rilevato che l'inesistenza di una violazione penale, certificata dall'avvenuta emissione di un decreto di archiviazione, fa cadere il presupposto che avrebbe consentito il raddoppio dei termini di accertamento. L'impostazione data dai giudici torinesi porta a ritenere che ogni provvedimento di proscioglimento nel merito, emesso dal giudice penale, in ogni grado del giudizio, sia destinato ad incidere sulla disciplina dei termini per l'accertamento tributario, impedendone il raddoppio ogni volta in cui il reato tributario sia stato escluso dal giudice penale.

Concludiamo poi la disamina segnalando che la Commissione tributaria provinciale di Napoli ha rinviato gli atti del ricorso ai giudici della consulta poiché gli stessi hanno ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dal ricorrente in relazione all'art. 37, comma 25, del D.L. n. 223/2006, che ha raddoppiato il termine per la notifica degli avvisi di accertamento, nella parte in cui la norma non ha previsto "che l'eventuale denuncia *ex art.* 331 del codice di procedura penale, in presenza di ipotesi di reato *ex D.Lgs.* n. 74/2000, debba avvenire anteriormente allo spirare dei termini di cui ai commi precedenti, nonché laddove non dichiara la novellata normativa applicabile alle annualità successive all'entrata in vigore del ricordato decreto". Per queste ragioni il collegio napoletano, ha sospeso il procedimento e ha disposto la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.