

Art. 57, co. 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 633
 Art. 43, co. 3, D.P.R. 29.9.1973, n. 600
 Corte Cost. 4.5.1990, n. 224
 Cass. 15.5.2015, n. 9974

Daniela Bruno

Nuova disciplina del raddoppio dei termini di accertamento

Attuale normativa: i termini di accertamento «breve» e «lungo»

Ai sensi degli artt. 43, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6343] e 57, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 257], gli accertamenti vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quinto anno se si tratta di dichiarazione omessa.

Le norme richiamate stabiliscono pure che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso. L'Agenzia delle Entrate può dunque notificare l'accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, oppure del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Sono infatti ormai molte le Commissioni tributarie che si sono pronunciate sull'applicazione della norma, le quali hanno interpretato, più o meno estensivamente, quanto detto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 247/2011. In breve, è stato affermato che opera il raddoppio anche se l'elemento penalmente rilevante emerge a termini già decaduti, e che il giudice ha il potere-dovere di sindacare il corretto utilizzo del raddoppio, dichiarando tardivo l'accertamento se ne fosse stato fatto un uso pretestuoso

Cass. 15 maggio 2015, n. 9974: la prima sentenza di Cassazione sul raddoppio dei termini

La Corte di Cassazione, con la sentenza 15 maggio

La disciplina dei termini di accertamento in presenza di fattispecie che hanno rilevanza penale si avvia verso una regolamentazione e una razionalizzazione nell'ambito della legge di delega fiscale pubblicata nella Gazzetta Ufficiale ed entrata in vigore il 24 marzo 2014.

Le nuove disposizioni, in particolare, sono contenute nello schema di decreto sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente. L'art. 2, infatti, modificando l'art. 43, co. 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 57, co. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, precisa che il raddoppio non opera qualora la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari previsti per l'accertamento fiscale. Ciò, tuttavia, facendo salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

In accordo a quanto disposto dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 224/1990, l'applicazione della nuova disciplina del raddoppio dei termini non dovrà attendere l'approvazione del decreto legislativo della delega fiscale per trovare applicazione, stabilendo la stessa l'immediata efficacia giuridica dei contenuti di una legge delega.

2015, n. 9974 si è occupata, per la prima volta, della delicata questione del raddoppio dei termini in caso di denuncia penale. Tale pronuncia, peraltro, nel corpo della stessa sentenza richiama, a conferma della propria decisione, la delega fiscale.

In sintesi, un contribuente, ricorreva per cassazione, lamentando tra l'altro che l'ufficio avesse indebitamente beneficiato della normativa sul raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento in quanto la sua posizione era stata archiviata dal giudice penale.

In sostanza, venendo meno la rilevanza penale del fatto, l'ufficio non poteva più beneficiare del termine lungo di rettifica. La Suprema Corte ha rigettato il ricorso, affermando che l'avvenuta archiviazione della denuncia presentata dalla Gdf non è di per sé stessa d'impedimento all'applicazione del termine raddoppiato, proprio perché non rileva né l'esercizio dell'azione penale da parte del pm mediante la formula-

zione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche perché nel nostro ordinamento esiste il regime del «doppio binario» tra giudizio penale e processo tributario.

In tale contesto i giudici richiamano i principi enunciati dalla Corte Costituzionale nella nota ordinanza 247/2011.

La Suprema Corte cita in particolare la sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, evidenziando che:

- › il raddoppio dei termini consegue dal mero **riscontro** di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, **indipendentemente** dall'effettiva presentazione della **denuncia** o dall'inizio dell'azione penale;
- › l'**obbligo di denuncia** sorge **anche** ove sussistano **cause di non punibilità** impeditive della prosecuzione delle indagini penali e il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale;
- › la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un **accertamento penale definitivo** circa la sussistenza del reato;
- › subordinare il raddoppio dei termini a un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto «**doppio binario**» tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dall'art. 20, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527v];
- › l'obbligo di denuncia opera quando si sia in grado di individuare con **sicurezza** gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di **estinzione** e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita;
- › il pubblico ufficiale non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla **prontamente**, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 c.p. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia;
- › sussiste il dovere del giudice tributario di vagliare la presenza dell'obbligo di denuncia.

Questi sono i **cardini** entro cui è **legittima** l'applicazione del citato **raddoppio** dei termini.

Dunque, solo per **impedire** che il **raddoppio** sia adoperato in maniera **distorta**, ossia comunicando al PM

notizie di reato manifestamente infondate al solo fine di beneficiare del più ampio termine di decadenza, la Corte Costituzionale devolve al giudice di merito il compito di vigilare sull'**osservanza degli elementi minimi** richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'insorgere dell'obbligo di denuncia, potendo questi negare l'applicazione del termine allungato solo in casi d'iniziativa di denuncia palesemente **pretestuose**, se non addirittura **calunniose** (art. 368 c.p.c.).

Inoltre, la Cassazione sancisce, in virtù sia del «doppio binario» che della sentenza Corte Cost. n. 247/2011, che il raddoppio per violazioni penali sussiste anche se il contribuente/imputato sia stato **assolto** dal giudice penale, o se il P.M. ha chiesto e ottenuto l'**archiviazione** del reato.

In realtà la pronuncia della Suprema Corte non pare applicare appieno i principi enunciati dalla Consulta. È evidente che non si può subordinare a priori il raddoppio del termine di accertamento al rinvio a giudizio del contribuente o addirittura alla sua condanna penale, altrimenti si determinerebbe una sorta di subordinazione, del tutto illegittima, del rito tributario rispetto quello penale.

Il punto della questione, non esaminato dalla sentenza, è la configurazione in determinate circostanze (tra le quali anche l'archiviazione o la prescrizione del reato) della «palese infondatezza» dell'invio della notizia di reato, censurata dalla Consulta. Tale valutazione di palese infondatezza non andrebbe fatta in astratto, come evidenziano i giudici, richiamandosi alla giurisprudenza penale, ma considerando anche lo spirito della norma che, nel 2006, ha introdotto il raddoppio.

Il termine lungo (per espressa previsione contenuta nella relazione illustrativa) deve consentire all'amministrazione di utilizzare gli esiti delle indagini penali, in genere più lunghi dei tempi di accertamento. Se le indagini penali non si possono certamente svolgere perché l'archiviazione o addirittura la prescrizione del reato sono intervenuti prima dell'accertamento non si comprendono le ragioni per le quali l'amministrazione debba fruire del termine lungo.

La sentenza, infine, sembra confermare l'orientamento secondo cui in assenza materiale di notizia di reato, non sia possibile beneficiare del raddoppio. Secondo i giudici di legittimità, infatti, la legge delega conferma i principi della Consulta introducendo limiti temporali più stringenti per l'operatività del termine di decadenza. E poiché la legge delega pre-

vede che la notizia di reato debba essere presentata entro il termine ordinario, anche in assenza di tale legge la denuncia deve essere sempre presentata anche se oltre il termine ordinario di decadenza. La delega infatti interviene solo sulla tempistica non sulle condizioni.

Ne deriverebbe l'illegittimità degli accertamenti emessi entro il termine lungo nei confronti di contribuenti per i quali la denuncia non è mai stata inoltrata all'autorità giudiziaria. In caso contrario, come ricorda la Corte Costituzionale, si realizzerebbe una condotta penale in capo ai funzionari per omissione di denuncia.

Legge delega 23/2014 di riforma fiscale

Un importante intervento di rilievo è il decreto delegato che il Consiglio dei Ministri ha già approvato il 21 aprile 2015.

Oggetto del Decreto è la semplificazione fiscale per un sistema tributario più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Le direttive affidate al Legislatore delegato hanno l'obiettivo di risolvere alcune importanti problematiche riscontrate negli ultimi anni con riguardo in particolare al piano della **certezza del diritto** nei rapporti tra Fisco e contribuente.

In attuazione di questa parte della delega fiscale, il Consiglio dei Ministri ha approvato un apposito decreto legislativo in cui, tra l'altro, è intervenuto con specifiche disposizioni in materia di **raddoppio dei termini per l'accertamento**.

L'art. 2 infatti modificando l'art. 43, co. 3, D.P.R. 600/1973 e l'art. 57, co. 3, D.P.R. 633/1972 precisa che il raddoppio dei termini non opera qualora la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari previsti per l'accertamento fiscale.

Ne deriva che mentre nella situazione attuale l'Amministrazione finanziaria può beneficiare del raddoppio dei termini anche se la denuncia è stata presentata a termini ordinari ormai spirati, dall'entrata in vigore della legge delega il raddoppio dei termini sarà possibile soltanto in caso di presenza di un effettivo invio della denuncia nel caso di mancato spirare dei termini ordinari per l'accertamento fiscale.

Quanto al diritto transitorio, il decreto legislativo fa salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

In sostanza, in attuazione della delega, si passa ad un raddoppio dei termini di accertamento «condizionato» e non operante in via pressochè automatizzata, per tutti gli avvisi di accertamento emessi successivamente alla pubblicazione del decreto legislativo.

Effetti sulla «voluntary disclosure»

Gli effetti dell'entrata in vigore della legge delega sulla riuscita della *voluntary disclosure* potrebbero essere particolarmente significativi.

Infatti nella prospettiva dei contribuenti che intendano aderire alla procedura, in tutti i casi in cui non si intervenuta la notizia di reato, gli anni da regolarizzare fiscalmente saranno «solo» quelli dal 2010 al 2013 con riferimento alle imposte sui redditi e dal 2009 al 2013 con riferimento alle violazioni in tema di monitoraggio fiscale.

Ciò con conseguente riduzione delle imposte e delle sanzioni dovute, oltre che dei correlati oneri di ricostruzione documentale dei capitali oggetto di regolarizzazione.

Efficacia immediata della legge delega sul raddoppio dei termini: sentenza della corte costituzionale 224/1990

Di particolare interesse per i fini che qui ci riguardano risulta essere la **pronuncia della Corte Costituzionale 4 maggio 1990, n. 224** (che in motivazione richiama ulteriori precedenti della stessa Corte) la quale ha statuito che sotto il profilo del contenuto, la **legge delega è un vero e proprio atto normativo** (quindi fonte del diritto), ossia «*un atto diretto a porre, con efficacia erga omnes, norme legislative costitutive dell'ordinamento giuridico: norme che hanno la particolare struttura e l'efficacia proprie dei principi e dei criteri direttivi, ma che per ciò stesso, non cessano di possedere tutte le valenze tipiche delle norme legislative*».

E invero, nonostante la stessa rappresenti una deroga costituzionalmente stabilita al principio secondo il quale «*la funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere*» (art. 70 Costituzione) e nonostante sia attribuita alla competenza riservata delle Assemblee parlamentari (art. 72 ultimo comma Costituzione), nella sua qualità di atto-fonte, la **legge delega non contiene caratteri differenziali tali da comportare un regime di impugnazione diverso da quello proprio delle altre leggi**.

In applicazione di tali principi, quindi, i contenuti di cui alla **riforma in tema di raddoppio dei termini**

verrebbero a poter essere immediatamente applicabili e, conseguentemente, nessun raddoppio potrà operare in caso di emersione di fattispecie avente rilevanza penale all'interno della procedura di collaborazione volontaria in quanto, appunto, tale

emersione sarebbe avvenuta dopo la scadenza dei termini ordinari di accertamento e quindi quando sulla base della novella legislativa non è più possibile usufruire del termine lungo per effettuare l'accertamento. ●



CODICE FISCALE FRIZZERA CODICE DEL PROCESSO TRIBUTARIO

a cura di Ernesto Maria Ruffini

Il Codice del processo tributario, contenente sia la normativa fiscale che il Codice di procedura civile, completa la linea dei Codici Fiscali Frizzera: uno strumento essenziale per il professionista che si accinge ad affrontare una controversia di natura tributaria. La normativa sul processo tributario è correlata attraverso puntuali rimandi alle norme della procedura civile applicabili. Aggiornato con le novità del processo telematico (D.M. 163/2014), le misure per semplificare il procedimento esecutivo (D.L. 132/2014), la Legge di Stabilità 2015.

Pagg. 320 – € 34,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE
www.shopping24.it

SHOPPING
24!

**NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI**
www.librerie.ilsole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI
tel. 02/30.300.600
servizioclienti.libri@ilsole24ore.com

GRUPPO24ORE