

Il raddoppio dei termini per l'accertamento: l'orientamento della giurisprudenza e il D.Lgs. 128/2015

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio si pone l'obiettivo di individuare quali siano le novità introdotte in materia di termini di decadenza per l'accertamento, specificando gli sviluppi interpretativi e gli effetti della novella sull'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

Il raddoppio dei termini

Una delle novità di maggiore rilievo introdotte dalla legge delega 23/2014 e attuata con il D.Lgs. 128/2015 è sicuramente quella che ha riguardato il raddoppio dei termini per l'accertamento che, come noto, consente al Fisco di emanare atti impositivi oltre l'ordinaria scadenza.

Le nuove disposizioni si pongono l'obiettivo di eliminare le condizioni d'incertezza causate da una norma non sufficientemente chiara ed esaustiva.

La previsione di un termine di decadenza dal potere di accertamento rappresenta una delle principali garanzie poste a tutela del contribuente che, in assenza di tale previsione, sarebbe esposto al rischio di un esercizio arbitrario dell'azione di accertamento.

I termini di decadenza variano in base al tipo di controllo adoperato.

Nel caso ci si trovi di fronte a comunicazioni d'irregolarità ex articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973, le stesse devono essere notificate entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione; per i controlli formali di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, invece, si ha tempo fino al 31 gennaio del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; mentre per quanto riguarda il termine ordinario per le imposte reddituali e Iva è previsto che gli avvisi di accertamento debbano essere notificati entro il 31 gennaio del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, ovvero entro il 31 gennaio del quinto anno successivo in caso di omessa presentazione.

Il Legislatore del 2006, affinché l'ufficio potesse beneficiare di un più ampio lasso temporale per la propria attività di controllo, ha introdotto il raddoppio dei termini dell'accertamento in presenza di determinate condizioni.

Ai sensi dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 nel caso in cui, nel corso delle operazioni d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, emerga una violazione che comporti un obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331, c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, gli ordinari termini di 4 e 5 anni sono raddoppiati.

Appare chiaro l'intento del Legislatore il quale, concedendo un termine più ampio rispetto a quello ordinario, ha voluto garantire la possibilità di utilizzare gli elementi istruttori che siano emersi nel corso delle indagini dell'autorità giudiziaria.

La principale criticità della norma, però, è stata da sempre riscontrata nella mancata individuazione del momento entro cui deve essere presentata la denuncia ex articolo 331, c.p.p..

La prassi dell'Amministrazione finanziaria ha sin da subito ritenuto sufficiente la sussistenza di una violazione che faccia insorgere l'obbligo di denuncia, senza che rilevi se la stessa sia stata effettivamente presentata ed entro quali termini. Alla luce di tale previsione e di un'interpretazione meramente letterale, l'obbligo di denuncia rappresenta dunque l'unica condizione necessaria per far operare il raddoppio dei termini per l'accertamento. In altri termini, laddove la contestazione dell'ufficio costituisca un fatto penalmente rilevante che comporti un obbligo di denuncia, il raddoppio dei termini trova automatica applicazione.

Tale posizione, tuttavia, non è stata condivisa dalla dottrina e da parte della giurisprudenza, soprattutto di merito, secondo cui tale prassi violava il principio della certezza del diritto, posto a tutela del contribuente.

Il Legislatore, con il D.Lgs. 128/2015, ha recepito l'orientamento giurisprudenziale più garantista, prevedendo che il raddoppio dei termini si applichi solo in presenza di effettiva presentazione della denuncia penale, ai

sensi dell'articolo 331, c.p.p. ed entro il termine previsto per la scadenza ordinaria dell'accertamento.

L'articolo 2 del richiamato decreto aggiunge alle disposizioni dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 57, comma 3, D.P.R. 633/72 che *"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 ai commi precedenti"*.

In altri termini, una volta decorsi 4 o 5 anni (in caso di omessa presentazione della dichiarazione) senza la presentazione della denuncia, non è più possibile emettere un nuovo provvedimento o effettuare ulteriori controlli.

Il comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 128/2015 prevede un regime transitorio disponendo che sono fatti comunque 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 decreto, degli inviti a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 notificati alla data di entrata in vigore del decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

La novella apportata alla disciplina del raddoppio spiega i suoi effetti anche sulla collaborazione volontaria di cui alla L. 186/2014.

L'articolo 2, comma 4, D.Lgs. 128/2015 ha espressamente previsto che ai fini della causa di non punibilità prevista *ex* articolo 5-*quinquies*, comma 3, D.L. 167/1990 si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlate ad annualità per le quali siano scaduti i termini per l'accertamento.

Pertanto, il contribuente che abbia aderito alla procedura di collaborazione volontaria beneficerà della causa di non punibilità richiamata anche per i periodi d'imposta per i quali sia scaduto il termine di notifica di atti impositivi.

L'intervento della Corte Costituzionale: la sentenza n. 247/2011

L'interpretazione meno garantista seguita dalla prassi amministrativa, precedentemente all'introduzione del D.Lgs. 128/2015, ha prestato il fianco a numero-

se critiche sia da parte della dottrina che dalla giurisprudenza.

Alcuni giudici di merito hanno ritenuto di dover sollevare incidentalmente la questione di legittimità costituzionale.

La CTR di Napoli ha ritenuto che le modifiche apportate dal D.L. 223/2006 potessero costituire violazione degli articoli 24, 27, 97 e 3 della Costituzione. I giudici partenopei hanno ritenuto la questione rilevante ai fini di un sindacato di costituzionalità in quanto le disposizioni in tema di raddoppio dei termini *"porterebbero ad avere un sistema non più neutro, affidabile e oggettivo dei termini di decadenza per la notificazione degli atti d'accertamento"*.

In sostanza, a parere della Commissione Tributaria si era creata una condizione di obiettiva incertezza giuridica che aveva minato inevitabilmente la certezza del diritto.

La Corte Costituzionale, con la storica sentenza n. 247/2011 ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale emanando i seguenti principi di diritto:

- il raddoppio dei termini prescinde dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale, ma consegue a un mero riscontro dei fatti comportanti l'obbligo di denuncia 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;
- non è necessario un accertamento definitivo sulla sussistenza del reato per legittimare il raddoppio dei termini;
- vi è obbligo di denuncia nel momento in cui si riesca a individuare con sicurezza e sufficiente precisione gli elementi di reato, a esclusione però delle cause di estinzione e di non punibilità, rimesse unicamente alla valutazione da parte dell'autorità giudiziaria;
- il pubblico ufficiale ha l'obbligo di presentare prontamente la denuncia non potendo decidere discrezionalmente se e quando presentarla;
- appartiene al giudice tributario, sia d'ufficio sia su istanza di parte, il compito di verificare l'effettiva presenza dell'obbligo di denuncia.

In particolare, i giudici hanno ritenuto che l'istituto in esame operasse in virtù di una condizione obiettiva prefissata dalla legge non considerando il raddoppio come una riapertura di termini oramai scaduti. Secondo la Consulta, difatti, *"il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento previsto dal*

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

D.L. 223/2006 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell'obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui il Legislatore ha introdotto non un raddoppio di termini già esistenti ma un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata. Per questo motivo, non ha rilievo il fatto che la denuncia penale sia stata posta in essere in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati”.

Il consolidamento della giurisprudenza

La giurisprudenza di merito ha però solo parzialmente accolto quanto statuito dalla Corte Costituzionale. La CTP di Reggio Emilia, con sentenza n. 170/2010, ha statuito che l'Agenzia delle entrate può usufruire del raddoppio dei termini se “... prova l'esistenza di un reato previsto dal D.Lgs. 74/2000, che comporti l'obbligo di denuncia ex articolo 331 c.p.p., emerso nel corso di indagini condotte dall'autorità giudiziaria, anche a carico di terzi, ma addebitabile, comunque, al contribuente accertato o al suo legale rappresentante”.

La Corte di Cassazione, sez. III pen., nella sentenza n. 42462/2010 ha invece messo in evidenza l'insussistenza di valide ragioni che possano far ipotizzare l'illegittimità costituzionale della norma posto che l'intenzione del Legislatore, a parere dei Giudici, è quella di armonizzare i termini previsti per l'accertamento delle violazioni fiscali punite con sanzione amministrativa con quelli, più lunghi, di prescrizione dei reati tributari.

La Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, con la sentenza n. 112/2010, ha statuito che “Le fattispecie penali constatate in capo alla società a seguito di accertamenti non hanno rilievo rispetto ai singoli soci in quanto la responsabilità penale è personale e dunque non può esservi automatismo nella punibilità penale e conseguentemente nel raddoppio dei termini”; il Collegio analizza quindi il dettato letterale del comma 3 delle norme in commento, evidenziando che “il Legislatore non menziona né una proroga dei termini né una rimessione in termini; ma parla di raddoppio dei termini. La puntualizzazione pare necessaria perché nella scarsa Giurisprudenza sul punto si fa talora riferimento, impropriamente a parere di questo interprete, a una proroga dei termini e si utilizza comunque questa espressione in modo intercambiabile con l'altra, utilizzata dal legislatore, di raddoppio dei termini. Sembra a questo interprete che le due espressioni non siano equivalenti e che la distinzione sia rilevante”.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 231/2011, si è espressa sul tema dell'o-

nera della prova, precisando che “In applicazione dei principi espressi dalla Corte Cost. nella sentenza n. 247 del 2011, in presenza di contestazione da parte del contribuente, spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della sussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini per l'accertamento. In difetto della produzione in giudizio della copia della denuncia presentata all'autorità giudiziaria per uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000, l'accertamento effettuato dopo il decorso del termine ordinario è da considerarsi illegittimo”.

Interessante è anche la sentenza n. 107/2012 della CTP di Latina nella quale è sottolineato che “... per evitare un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato da parte dell'organo verificatore, sussiste in capo al giudice tributario l'onere di riscontrare e verificare, se richiesto con i motivi di impugnativa, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (così detta prognosi postuma) circa la loro ricorrenza e accertando, quindi, se chi è l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni di legge al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento... non essendo peraltro sufficiente il richiamo degli estremi della denuncia”.

La necessità di deposito della copia della denuncia presentata nel primo grado del processo tributario è stata confermata anche dalla CTR di Milano, che con la sentenza n. 132/2013 ha ritenuto tale adempimento necessario affinché i giudici possano effettuare il giudizio di prognosi postuma richiesto dalla Consulta. La legittimità del raddoppio dei termini è stato trattato, ancora più recentemente, in diverse sentenze di merito, che sono giunte a conclusioni spesso opposte e contrastanti.

In tema di necessità di effettiva presentazione della denuncia, la CTP di Firenze, nella sentenza n. 1314/2014 ha statuito che: “Il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia”; al contrario, secondo la CTR del Lazio (sentenza n. 6019/2014): “Ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività accertatrice devono sussistere i presupposti per l'invio della notizia di reato, la quale non può essere una conseguenza dell'accertamento, ma deve già sussistere all'origine”, nonché CTP di Lecco, sentenza n. 95/2014: “È illegittima la pretesa tributaria qualora l'ente impositore, pur essendo

decaduto dalla propria potestà accertativa, invochi il raddoppio dei termini per l'emissione dell'atto impositivo senza neppure allegare la denuncia penale"; e ancora CTR del Veneto, sentenza n. 877/2015: "Non opera il raddoppio dei termini di accertamento previsto in caso di obbligo di presentazione della denuncia penale se l'Amministrazione finanziaria non fornisce, anche in contenzioso, la copia della denuncia presentata e neppure allega gli elementi sulla base dei quali la stessa si era resa necessaria, non consentendo così al giudice tributario di verificare la sussistenza dei presupposti per la presentazione della notizia di reato, al solo ricorrere dei quali diviene operativo il raddoppio dei termini di accertamento".

In riferimento al momento di presentazione della denuncia penale, numerose sono le pronunce che hanno confermato l'obbligo da parte dell'Amministrazione di presentarla entro l'ordinario termine per l'accertamento.

In tal senso si sono espresse:

- la CTP di Milano, con sentenza n. 9438/2014: *"Il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati non trova applicazione se, prima dell'emissione dell'atto impositivo, l'ufficio non ha presentato la denuncia penale entro lo spirare dei termini ordinari di accertamento. In tal caso, infatti, non essendovi il presupposto previsto dalla norma, ovvero la trasmissione della notizia di reato alla Procura della Repubblica, non può ritenersi legittimo il raddoppio dei termini";*
- la CTR della Lombardia, con sentenza n. 3730/2014: *"Ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice non è sufficiente la semplice enunciazione nell'atto di accertamento dell'inoltro o del futuro inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica, essendo necessaria invece l'effettiva esistenza dell'obbligo di denuncia richiesto dalla norma, cioè l'emersione di fatti illeciti che integrino un reato, connessi al soggetto";*
- la CTR dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 639/2014: *"è illegittima la pretesa conseguente all'avvenuto utilizzo di fatture presunte inesistenti qualora l'atto impositivo risulti emesso dall'ente impositore successivamente all'intervenuta decadenza dai termini ordinari concessi per l'attività impositiva e non siano state riscontrate le oggettive condizioni in ordine alla sussistenza dell'ipotesi di reato in grado di legittimare il raddoppio dei termini per l'accertamento";*

- la CTR della Lombardia, con sentenza n. 2647/2015: *"La norma che prevede il raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività accertatrice in presenza di obbligo di denuncia penale per reati tributari non è influenzata né dall'inizio dell'eventuale azione penale, né dall'esito del giudizio penale. Tuttavia, affinché operi il raddoppio dei termini è necessaria una fondata notizia di reato e che la stessa sia stata presentata prima dello spirare degli ordinari termini di accertamento. In presenza di fatti che comportano l'obbligo di denuncia penale per potersi applicare il raddoppio dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento è necessario che la notizia di reato emerga antecedentemente allo spirare dei termini ordinari di accertamento".*

Tuttavia, nonostante il maggioritario orientamento dei giudici di merito, gli Ermellini in una recente pronuncia (Cass. n. 9974/2015) hanno considerato l'avvenuta archiviazione della denuncia presentata dalla Guardia di finanza come una causa non ostativa all'operatività del raddoppio dei termini dell'accertamento. Tale decisione appare fondata sul principio del "doppio binario" tra procedimento penale e giudizio tributario in cui non viene data rilevanza né l'esercizio dell'azione penale, né la successiva sentenza di condanna o di assoluzione.

Considerazioni finali

Alla luce delle novità introdotte con il D.Lgs. 128/2015, il contribuente dovrà prestare particolare attenzione al termine dell'accertamento.

In primo luogo, dovrà opportunamente valutare se la sua posizione specifica ricada nella nuova fattispecie di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/73 e 57 D.P.R. 633/72, ovvero se operi la clausola di salvaguardia espressamente stabilita al comma 3 dell'articolo 2 D.Lgs. 128/15.

In seguito, dovrà verificare che la notifica sia avvenuta nei termini ordinari di quattro o cinque anni; ovvero, nell'ipotesi di raddoppio dei termini applicato dagli accertatori, sarà tenuto a verificare la presenza di eventuali denunce nei suoi confronti per reati ex D.Lgs. 74/2000 e che quest'ultime siano state effettivamente presentate entro i termini ordinari fissati per l'accertamento.