

Il raddoppio dei termini di accertamento per la causa penale vale anche per l'IRAP?

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 21 Marzo 2011

In caso di reati tributari, il raddoppio dei termini di accertamento fiscale vale anche per l'I.R.A.P.?

Il raddoppio dei termini di accertamento per reati tributari - Dato normativo

L'art. 37, cc. 24-26, D.L. n. 223/2006 ha modificato - sia ai fini delle imposte sul reddito sia ai fini IVA - la disciplina dei termini per l'attività di accertamento prevista, rispettivamente, all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, **umentando al doppio la durata dell'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento** (fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui questa avrebbe dovuto essere presentata) **in presenza di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia**. In tali ipotesi,

l'Ufficio dispone quindi di un termine più ampio per l'espletamento dell'attività di accertamento, potendo notificare gli avvisi di accertamento: entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;(in caso di omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla) fino al 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. L' articolo 37, commi da 24 a 26, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, prevede, quindi, il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del Codice di Procedura Penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74». I termini sono prorogati ex lege al verificarsi delle predette condizioni, nella misura del doppio rispetto ai termini ordinariamente previsti



Reati

I reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 sono i seguenti:

- [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](#);
- [sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte](#).

Problema

In ordine all'art. 43,c. 3, del DPR n. 600 del 1973, sussiste il problema della sua operatività rispetto all'accertamento dell'IRAP(1); ad esempio in riferimento all'anno 2004, in cui un contribuente ha commesso violazioni penali tributarie ai soli fini Iva, i termini s'intendono raddoppiati anche ai fini IRAP ed IRES ,trattandosi di società di capitali ? A tal riguardo, secondo una precisa scelta interpretativa la disciplina sul raddoppio dei termini, di cui all'art. 43, c. 3, del DPR n. 600 del 1973 è estensibile all'IRAP poiché:

- gli articoli 24 e 25 del decreto legislativo del 15 dicembre 1997, n. 446, che regolano i poteri delle regioni e la disciplina temporanea dell'imposta sulle attività produttive, hanno previsto che, ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle attività produttive, debbano essere applicate le procedure di accertamento per le imposte sui redditi;
- le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 43, 44 e 45 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), nel prevedere, in attesa della completa attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, l'istituzione con legge regionale dell'imposta regionale sulle attività produttive, dispongono che fino all'emanazione dei regolamenti regionali conformi al regolamento tipo di cui al citato comma 44, lo svolgimento delle attività di accertamento nei territori delle singole regioni prosegue nelle forme e nei modi previsti dalla legislazione vigente alla data della relativa entrata in vigore;
- al fine di evitare incrementi di costi, il comma 44 ha, inoltre, previsto che lo schema di regolamento-tipo regionale, recante anche l'accertamento dell'imposta sulle attività produttive, deve stabilire che le funzioni di accertamento sono, in ogni caso, affidate all'Agenzia delle entrate; anche nel nuovo regime introdotto dalla legge finanziaria per il 2008, pertanto, salvo esplicita

deroga contenuta nelle disposizioni regionali di attuazione, continueranno ad applicarsi ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle attività produttive, le norme in materia di imposte sui redditi; appare rilevante, altresì, la circostanza che il legislatore abbia introdotto le modifiche al richiamato articolo 43, recanti il raddoppio dei termini per l'accertamento, in piena vigenza delle disposizioni contenute negli articoli 24 e 25 del citato decreto n. 446 del 1997, senza prevedere alcuna esplicita deroga al rinvio nelle medesime operato alla disciplina per l'accertamento prevista per le imposte sui redditi;

- il richiamo *tout court* alle disposizioni in materia di imposte sui redditi relativamente all'attività di accertamento lascia intendere che in esso sia da comprendere l'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 in tutto il suo disposto e, di conseguenza, anche per quanto riguarda il precetto contenuto nel comma 3:
- la *ratio* sottesa alla norma dell'art. 43, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 consiste nella "necessità di garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria";
- il raddoppio dei termini per l'accertamento trova il suo presupposto nella presenza di una violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto n. 74 del 2000, e ciò indipendentemente dal fatto che detta violazione rilevi ai fini delle imposte sui redditi o, piuttosto, dell'imposta sul valore aggiunto. La principale finalità della disposizione in esame è, quindi, quella di permettere lo svolgimento di un'adeguata istruttoria e di porre l'organo accertatore nella condizione di perfezionare il controllo utilizzando anche gli elementi emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria, sviluppandone l'effettiva rilevanza ai fini del recupero dell'imposta o della maggiore imposta evasa nonché quelli eventualmente emersi nell'ambito dell'attività di controllo fiscale. E detto principio si ritiene estensibile anche all'attività di accertamento ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Secondo diversa ermeneutica la proroga dei termini non è applicabile all'IRAP in quanto l'art. 43 del DPR 600/73 rinvia ai reati di cui al D.Lgs. 74/2000 e la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 154/2000, ritiene che le violazioni relative alla dichiarazione ai fini IRAP non assumono rilevanza penale. Si riporta uno stralcio della circolare 154 del 04.08.2000 in cui si afferma chiaramente che " 2.1 ... Le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali Iva; di conseguenza, sono, ad esempio, escluse dalla fattispecie criminosa le dichiarazioni prodotte ai fini dell'Irap, le dichiarazioni periodiche Iva e le dichiarazioni di successione. A tale proposito, si osserva che, anche se la dichiarazione presentata in forma unificata a norma dell'art. 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, accoglie più dichiarazioni prodotte ai fini delle imposte dirette, dell'Iva e dell'Irap, acquistano rilievo solo le violazioni in materia di imposte dirette e di Iva...".

Vicende giudizio penale

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 54/E del 2009) ha espresso l'avviso che il raddoppio dei tempi di accertamento – in quanto direttamente collegato all'obbligo di denuncia della violazione da parte dei verificatori - operi a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegue alla denuncia(2). L'ampliamento dei termini di accertamento - sottolinea la circolare n. 54/E - è direttamente collegato all'obbligo di denuncia della violazione da parte dei verificatori, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., e non all'esito del procedimento penale instaurato per effetto della denuncia di reato. Il raddoppio dei termini di accertamento previsto - ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi - in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 permane anche qualora il relativo procedimento penale si concluda con un decreto di archiviazione ovvero con una sentenza di proscioglimento((circolare n. 54/E del 2009). Con la circolare 54/2009, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito alcuni aspetti legati a questo raddoppio, sulla base delle perplessità sollevate dagli operatori in questi anni. L'Agenzia, in particolare, ha chiarito due aspetti importanti: innanzitutto, il raddoppio dei termini si estende non solo a chi è ascrivibile il presunto reato ma anche a chi vi è fiscalmente legato e dunque potrebbe (anche se non necessariamente) avervi concorso. Per esempio, se il presunto reato riguarda l'IVA e il contribuente è una società che aderisce con le consociate alla cosiddetta "IVA di gruppo", il raddoppio dei termini riguarderà tutte le altre aderenti. Ma il chiarimento più importante è un altro: la legge parla, infatti, semplicemente di "denuncia di reato". Non ha dunque alcuna rilevanza se poi il procedimento penale dovesse chiudersi con l'assoluzione o il proscioglimento del contribuente: i termini per l'accertamento fiscale sono comunque raddoppiati

Compito del giudice tributario

Il giudice tributario investito della vicenda potrà stabilire se nella fattispecie concreta, in cui una denuncia penale è stata presentata, l'art. 43, c. 3, del DPR n. 600 del 1973, è operativo rispetto all'accertamento dell'IRAP. Il sindacato del giudice tributario riguarda l'obbligatorietà della denuncia. Il presupposto legittimante il "raddoppio" è, infatti, secondo il disposto normativo, la sussistenza dell'obbligo di denuncia. La valutazione del giudice è rivolta a verificare l'effettiva "obbligatorietà della denuncia" cui consegue il legittimo raddoppio dei termini ed il conseguente legittimo utilizzo dei dati acquisiti nell'ambito delle indagini "condotte dall'autorità giudiziaria". Il giudice tributario verifica la sussistenza dell'obbligo di denuncia; se sussiste l'obbligo di



denuncia, indipendentemente dalla fondatezza della *notitia criminis* (riservata al giudice penale), il “raddoppio” è applicabile; se l’obbligo di denuncia è assente non si applica il “raddoppio”; non applicandosi il “raddoppio” gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini di polizia giudiziaria non sono fiscalmente utilizzabili per i periodi decaduti. Il giudice tributario è competente a valutare l’effettiva applicabilità della retroazione del raddoppio dei termini di accertamento, con l’eventuale e conseguente inutilizzabilità degli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini di polizia giudiziaria per i periodi decaduti(3). L’art. 2, c. 3, del D.lgs. n. 546/1992, sostituito dall’art. 12, c. 2, della L. n. 448/2001, riconosce al giudice tributario il potere di risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione e quindi anche la verifica della sussistenza dell’obbligo di denuncia. Il nuovo testo del comma 3 dell’articolo 2 del D.lgs. 546/92 attribuisce al giudice tributario la possibilità di decidere, in via incidentale, ogni questione pregiudiziale, senza che assuma rilevanza l’autorità giudiziaria presso cui pende tale questione. Il giudice tributario ha, di regola, il potere di risolvere incidentalmente questioni attribuite alla competenza giurisdizionale di altro giudice, tutte le volte che dalla soluzione di tale questione dipende la decisione del giudizio sottoposto alla sua cognizione. Trova applicazione anche alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, il principio secondo cui il giudice munito della giurisdizione sulla domanda ha il potere-dovere di definire le questioni che integrino antecedente logico della decisione a lui richiesta; tale principio vige solo quando tali questioni debbano essere decise in via incidentale e non costituiscano per previsione di legge o per libera iniziativa delle parti, una causa autonoma, di carattere pregiudiziale, sulla quale si debba statuire con pronuncia atta ad assumere autorità di giudicato. In questo caso si inserisce nel processo una ulteriore domanda, che è soggetta - in difetto di norme che prevedano deroghe per motivi di connessione - alle proprie regole sulla giurisdizione, che possono determinare la separazione delle due domande, devolute ciascuna al giudice rispettivamente fornito della giurisdizione (sezioni unite della Corte di Cassazione sentenza n. 6631 del 29/4/2003). Si ricorda, infine, che secondo la CTP di Napoli, non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 57 del decreto IVA laddove prevede il raddoppio dei termini di decadenza in caso di violazione che comporti l’obbligo di denuncia per uno dei reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 74/2000. Con una motivata ed approfondita ordinanza, la CTP di Napoli ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità dell’art. 57 del decreto IVA, laddove prevede il raddoppio del termine di decadenza dall’accertamento in presenza di ipotesi di reato ex D.Lgs. n. 74/2000 (ordinanza 29 aprile 2010, n. 266). Secondo la Commissione citata, la novella del 2006 - che consente il raddoppio dei termini di decadenza in presenza dell’obbligo di denuncia per reati tributari, creando “una incongrua ed irragionevole breccia nella predeterminazione giuridica” dei termini di decadenza -

“appare non manifestamente infondata sul piano della violazione del criterio di «ragionevolezza» rispetto all’art. 3 della Costituzione, soprattutto se letta alla luce della

prescrizione secondo cui «i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati» (art. 3, ultimo comma, della legge n. 212/2000 - Statuto del contribuente); tale ultima norma infatti, per quanto sia una legge ordinaria, che non può precludere l'applicazione di altra legge (Cass. Civ. 13 ottobre 2009, n. 21718), ha pur sempre introdotto nell'ordinamento tributario principi generali, applicativi degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione”.

L'eventuale lesione dei principi costituzionali sarebbe, secondo la Commissione, molto più evidente laddove si consentisse di “riaprire” termini ormai chiusi, come sopra si è messo in evidenza. La Commissione tributaria, peraltro, mette opportunamente in evidenza anche un ulteriore aspetto di una certa rilevanza, legato all'obbligo di conservazione delle scritture contabili. Infatti, l'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973 (applicabile anche in materia di IVA ex art. 39, c. 3, D.P.R. n. 633/1972) vincola i contribuenti alla conservazione delle scritture e dei documenti contabili fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta. Quindi,

“ben potrebbe verificarsi il caso che un contribuente, decorso il termine di cui al comma 1 del più volte citato art. 57, non conservi più la documentazione contabile, ritenendo esaurito il rapporto relativo all'anno non più accertabile trovandosi, successivamente a doversi difendere, per la medesima annualità, a seguito di semplice denuncia, per presunte ipotesi di reato, di cui al d.lgs. n. 74/2000, presentata dall'ufficio in epoca successiva e ciò a prescindere dal futuro esito della predetta denuncia”.

Secondo la Commissione remittente, ciò contrasterebbe apertamente con il principio costituzionale di cui all'art. 24, del diritto alla difesa, in ragione della

“indeterminata soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco (Corte Costituzionale, sentenza n. 280/2005)”.

Note 1) La C.T.P. di Massa Carrara, con la sentenza n. 74/1/11 del 17 febbraio, ha stabilito che, in tema di definizione dei termini per l'accertamento tributario, è sufficiente che, al 4 luglio 2006 (entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006), il periodo di imposta sia ancora accertabile senza alcuna importanza sul fatto che l'avviso di accertamento sia notificato oltre i termini ordinari previsti dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 ovvero dell'articolo 57 del decreto I.V.A. Inoltre, la disciplina introdotta dal D.L. n. 223 del 2006 si renderebbe applicabile anche ai fini degli accertamenti Irap. Per quanto concerne i riflessi ai fini Irap, si deve ricordare, in primo luogo, che le violazioni di natura penale di cui al D.lgs. 74/2000 non menzionano in alcun modo il tributo regionale ma sono confinate alle imposte sui redditi e all'Iva come del resto osservato dalla stessa amministrazione finanziaria nella circolare 154/2001. Di fatto, dunque, secondo i giudici, il fatto che sia rilevata una violazione potenzialmente rilevante ai fini penali nei settori

impositivi menzionati nel D.lgs. 74/2000, comporterebbe una automatica estensione ai fini amministrativi in campo Irap considerato il rinvio che viene effettuato nella norma alle regole di accertamento previste ai fini delle imposte sui redditi. 2) Con la sentenza n. 4/24/2010 la C.T.P. di Torino afferma che nel caso in cui il reato tributario viene archiviato non scatta il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale. Nella fattispecie, un contribuente indagato per un reato tributario, si vedeva notificare l'accertamento oltre i termini, stante la comunicazione di notizia di reato e l'archiviazione dello stesso. I giudici, prendendo atto del decreto di archiviazione prodotto, confermavano che la proroga non poteva operare. Contra, Sentenza del 03/08/2009 n. 87 - C T. P. Forlì : Non costituisce motivo di nullità dell'avviso di accertamento l'avvenuta archiviazione del procedimento penale, atteso che il raddoppio della scansione temporale di cui all'art.43, comma 3 del DPR 600/73 ha come presupposto l'obbligo di denuncia alle autorità competenti, prescindendo totalmente dell'esito del giudizio. La valutazione in ordine all'esistenza di fatturazione falsa ai fini fiscali prescinde dall'accertamento della stessa sotto il profilo penale. 3) In materia tributaria, il termine di decadenza stabilito, a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non attiene alla materia dei diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio - oltre un certo limite di tempo - alle pretese del fisco, sicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione. Pertanto, ai sensi dell'art. 2969 c.c., detta decadenza non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, con l'ulteriore conseguenza che, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 57, comma 2, la relativa eccezione non può essere proposta per la prima volta in grado di appello" (Corte di Cassazione 22 novembre 2004, n. 22015). Le norme giuridiche vigenti, desunte dal principio di diritto appena ricordato e modellate per specificazione della disposizione normativa congiunta contenuta nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, c. 2, sono, dunque, le seguenti: 1) «L'eccezione di decadenza dell'ufficio tributario dall'esercizio del potere impositivo non è rilevabile d'ufficio dal giudice»; 2) «L'eccezione di decadenza dell'ufficio tributario dall'esercizio del potere impositivo proposta per la prima volta in appello è un'eccezione nuova»; 3) «L'eccezione di decadenza dell'ufficio tributario dall'esercizio del potere impositivo non può essere proposta per la prima volta in appello». L'eccezione di decadenza del fisco dal potere impositivo deve essere formulata necessariamente con un motivo specifico nel ricorso introduttivo di primo grado poiché è difficilmente ipotizzabile, in riferimento all'eccezione stessa, la possibilità dell'integrazione dei motivi del ricorso ex articolo 24, secondo comma, del D.Lgs. 546/92; e' necessario sollevare in primo grado l'eccezione di decadenza de qua in modo non generico ma tramite motivi specifici poiché la CT Provinciale che si faccia carico di prendere in considerazione motivi generici incorre nel divieto dell'ultra petizione ex articolo 112 del cpc mentre la CT Regionale che prenda in esame tale eccezione generica incorre nella violazione del divieto dello ius novorum di cui all'articolo 57 del D.lgs. 546/92 : la CT Regionale non può esaminare ed accogliere d'ufficio una eccezione rilevabile

solo ad istanza di parte ma da questa sollevata in modo generico nel ricorso di primo grado. 21 marzo 2011 Roberto Pasquini