
La legittimità del raddoppio dei termini di accertamento

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 29 Luglio 2011

un'analisi delle motivazioni della Corte Costituzionale che ha legittimato (in una recente e discussa sentenza) il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di procedimenti relativi a reati tributari

Con sentenza n. 247 del 25 luglio 2011 (ud. del 20 luglio 2011), la Corte Costituzionale si è pronunciata su una questione tanto attesa: il raddoppio del termine ordinario per l'accertamento in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. In particolare, il rimettente muove da una interpretazione secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento si applichi: a) anche se la denuncia penale per i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 non sia stata presentata prima del decorso del termine ordinario di accertamento; b) anche alle annualità antecedenti all'anno 2006, nel quale sono entrate in vigore tali disposizioni.

I passi salienti della sentenza

Evidenziamo i passi salienti della sentenza.

- Viene ribadito il principio, enunciato dalla Corte Costituzionale (ordinanza n. 340 del 2005) e, più volte, dalla Corte di Cassazione (Cassazione civile, sentenze n. 5586 del 2010 e n. 375 del 2009; ordinanze n. 12337 del 2011 e n. 18942 del 2010; Cassazione penale, sentenza n. 42462 del 2010), secondo cui *“il condono impedisce di accertare i debiti tributari coperti dall'agevolazione, ma non esclude il potere dell'amministrazione finanziaria – esercitato concretamente nella specie – di accertare la sussistenza dei crediti vantati dal contribuente”*. Gli avvisi di accertamento impugnati, in quanto diretti a negare l'esistenza del credito IVA indicato dalla società contribuente, non possono perciò essere influenzati dal condono tombale precedentemente richiesto dalla contribuente stessa (e ciò indipendentemente dall'efficacia di tale condono).
- Comunque, il *“condono tombale”* in materia di IVA è stato ritenuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia CE in contrasto con l'ordinamento comunitario, in quanto comporta una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili in materia di IVA e, da ciò discende *“la riesplorazione del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria e, per quanto qui interessa, l'applicabilità della denuncia normativa concernente il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del d.lgs. n. 74 del 2000”*.

- *“Per escludere l’applicazione della proroga biennale è sufficiente la presentazione della richiesta di condono, indipendentemente dal suo accoglimento o diniego”.*
- *“Unica condizione per il raddoppio dei termini ... è la sussistenza dell’obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento. A maggior ragione, 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. Del resto quest’ultima interpretazione – come riconosciuto dalla stessa parte privata – contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto 'doppio binario' tra giudizio penale e procedimento e processo tributari, evidenziato dall’art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 (il quale, in correlazione a quanto previsto dagli artt. 3, 479 e 654 cod. proc. pen., dispone che 'Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione')”.*
- *“Il raddoppio, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell’entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006, incide necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data. Questo effetto non deriva dalla natura retroattiva della normativa censurata, ma dall’applicabilità ex nunc della protrazione dei termini in corso, nel rispetto del principio secondo cui, di regola, 'la legge non dispone che per l’avvenire' (art. 11, prima parte del primo comma, delle disposizioni preliminari al codice civile; analogamente, l’art. 3, comma 1, della legge n. 212 del 2000, stabilisce che 'le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo')”. Retroattiva in senso improprio.*
- *I termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una “proroga” di quelli ordinari, “da disporsi a discrezione dell’amministrazione finanziaria procedente, in presenza di “eventi peculiari ed eccezionali”. Al contrario, i termini raddoppiati sono anch’essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l’obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000), senza che all’amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. In altre parole, i termini raddoppiati non si innestano su quelli 'brevi' di cui ai primi due commi dell’art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 in base ad una scelta degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000. Sotto questo aspetto non può parlarsi di 'riapertura o proroga di termini scaduti' né di 'reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti', perché i termini 'brevi' e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento. Più precisamente, i termini 'brevi' di cui ai primi due commi dell’art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l’obbligo di denuncia penale di reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000; i termini raddoppiati di cui al terzo comma dello stesso art. 57 operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v’è l’obbligo di denuncia”. E’ perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo “ possa insorgere anche dopo il decorso del termine 'breve' o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell’obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall’origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l’applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento”.*

- Il censurato comma 26 dell'articolo 37 del decreto-legge n. 223 del 2006 *“non prevede una 'riapertura di termini di accertamento già scaduti', ma risolve solo un problema di successione di leggi nel tempo, senza dettare una disciplina sostanziale ad hoc. Essa si limita, infatti, a stabilire che 'Le disposizioni di cui ai commi ... 25 si applicano a decorrere 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'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633'. In tal modo non viene retroattivamente 'riaperto' un termine già scaduto, ma viene solo escluso che il raddoppio dei termini si applichi alle violazioni tributarie per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), fosse già decorso il termine di accertamento previsto dalla normativa anteriore”*.
- *“È irrilevante ... l'assunto che gli evocati parametri sarebbero violati per l'incertezza in cui versa il contribuente, il quale deve attendere il decorso del termine raddoppiato per avere la sicurezza dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia penale. Si è visto, infatti, che tale incertezza è meramente eventuale e soggettiva e dipende non da una discrezionale valutazione dell'amministrazione finanziaria sulla denunciabilità penale dei fatti, ma solo dal momento in cui l'ufficio tributario venga concretamente a conoscenza degli elementi obiettivi comportanti l'obbligo di denuncia”*.
- *“Il contribuente, per effetto dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è tenuto a conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Pertanto, se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato”*.
- Il termine fissato *“non è indeterminato, in quanto esso, in presenza del suddetto obbligo di denuncia penale, è individuato dalla normativa in modo certo; e cioè: a) entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; b) entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*.
- *“Il termine raddoppiato, inoltre, non è irragionevolmente ampio, perché è di poco superiore al termine di prescrizione dei reati suddetti (sei anni) e la sua entità è adeguata a soddisfare la ratio legis di dotare l'amministrazione finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari, i quali, avendo rilevanza penale, sono stati non ingiustificatamente ritenuti dal legislatore particolarmente gravi e, di norma, di complesso accertamento... L'individuata ratio legis non esclude che il legislatore abbia avuto di mira anche l'ulteriore obiettivo indicato nella relazione d'accompagnamento al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 223 del 2006, secondo la quale le disposizioni denunciate sono dirette a consentire la circolazione delle prove dal giudizio penale al procedimento tributario”*.
- *“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; sia perché ... l'obbligo di denuncia (comportante il raddoppio dei termini di accertamento) sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale; sia perché – in base a quanto si è appena visto – il termine raddoppiato di accertamento è comunque più ampio del termine di prescrizione del reato (sei anni)”*.

- Non rientrano “*nel computo dei termini da raddoppiare ... né la proroga biennale di cui all’art. 10 della legge n. 289 del 2002, né il diverso raddoppio dei termini dei medesimi primi due commi dell’art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972 previsto, nell’ambito degli interventi antielusione internazionale e nazionale, dal comma 2-bis dell’art. 12 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 (Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini), convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, comma inserito dall’art. 1, comma 3, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25. Pertanto, nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l’amministrazione finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo al fine di superare il massimo dell’ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l’amministrazione*”.
- Rilevato che il raddoppio dei termini deriva dall’insorgenza dell’obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall’effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, ciò “*non implica, tuttavia, che la legge attribuisca all’amministrazione finanziaria l’arbitrario ed incontrollabile potere di raddoppiare i termini 'brevi' di accertamento. Quanto all’asserita arbitrarietà, infatti, il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall’art. 331 cod. proc. pen. per l’insorgenza dell’obbligo di denuncia penale. Per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall’autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (ex plurimis, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009; n. 26081 e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978). Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale – allorché abbia acquisito la notizia criminis nell’esercizio od a causa delle sue funzioni – non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall’art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia*”.
- “*Quanto all’asserita incontrollabilità dell’apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che – contrariamente a quanto affermato dal rimettente – il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta 'prognosi postuma') circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l’amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. È opportuno precisare che: a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l’onere di provare detti presupposti è a carico dell’amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell’art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972; b) il correlativo tema di prova ? e, quindi, l’oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario ? è circoscritto al riscontro dei presupposti dell’obbligo di denuncia penale e non riguarda*

l'accertamento del reato; c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni".

- *La ricorrenza degli elementi previsti, "tali da obbligare alla denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. costituisce una situazione eterogenea rispetto a quella in cui tali elementi non ricorrono. È innegabile, infatti, che la non arbitraria ipotizzabilità di specifici reati tributari, espressivi di un particolare disvalore, giustifica la previsione di una disciplina differenziata, proprio in ragione della gravità dei fatti e della maggiore difficoltà che, di norma, richiede il loro accertamento"*.
- *"La disciplina del raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria. Non è perciò invocabile, nella specie, il principio di irretroattività della norma penale sfavorevole previsto dall'evocato secondo comma dell'art. 25 Cost. E ciò a prescindere dalla considerazione che ... la disciplina fiscale censurata si applica solo per l'avvenire, con riferimento sia agli illeciti commessi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006 sia a quelli commessi anteriormente e per i quali, a tale data, non siano ancora decorsi i termini di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, il raddoppio dei termini di accertamento non può qualificarsi 'sanzione penale', neppure impropria o atipica. Esso infatti, da un lato, non rappresenta la reazione ad un illecito penale, perché – come si è visto – consegue non dall'accertamento della commissione di un reato, ma solo dall'insorgere dell'obbligo di denuncia dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, restando irrilevante il fatto che l'azione penale non sia iniziata o non sia proseguita o intervenga una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna; dall'altro, non costituisce una conseguenza sfavorevole sul piano sostanziale, perché non comporta né un obbligo di prestazione né l'emissione di un atto di accertamento. Il mero assoggettamento ad un termine più lungo di accertamento fiscale non svolge, dunque, alcuna funzione afflittivo-punitiva o sanzionatoria di un fatto di reato, ma, operando su un piano meramente procedimentale, persegue solo il sopra evidenziato obiettivo di attribuire agli uffici tributari maggior tempo per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, quando ciò sia giustificato dalla non arbitraria ipotizzabilità, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., di violazioni gravi e di più difficile controllo"*.

La norma

L'art. 37, c. 24, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006, all'art. 43 del D.P.R. n. 600/71973, dopo il secondo comma, ha previsto che: *"In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*.

Parallelamente, ai fini Iva, il comma 25 del citato D.L. ha inserito, all'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, dopo il secondo comma: *"In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*.

Ai sensi del successivo comma 26, dell'articolo 37, del D.L. n. 223/2006, le disposizioni precedenti si applicano a decorrere 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 D.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 57 del D.P.R. n.

633/1972.

La precedente posizione delle Entrate

Sulla questione si ricorda che era già intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 54/E del 23.12.2009, che aveva già confermato che, in base al dato testuale della disposizione - che collega l'ampliamento dei termini per l'accertamento alla mera sussistenza dell'obbligo di denuncia della violazione ai sensi dell'art. 331 del C.p.p. - *“l'ampliamento stesso operi a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegua alla denuncia”*. Tale pensiero *“risulta conforme ai criteri ermeneutici fissati dall'art. 12, co. 1, delle disposizioni sulla legge in generale, che, nello stabilire il primato dell'interpretazione letterale sugli altri criteri ermeneutici (in claris non fit interpretatio), prevede che nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”*.

Tanto più in virtù del principio di separazione tra procedimento amministrativo di accertamento e procedimento penale fissato dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in forza del quale il primo non può essere sospeso *“... per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*.

E, in caso di successivo proscioglimento da parte del contribuente, l'eventuale atto di accertamento notificato, che ha usufruito dei termini lunghi, non potrà essere considerato inefficace.

29 luglio 2011

Francesco Buetto