

---

# Il raddoppio dei termini di accertamento, la pronuncia della Consulta

---

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 1 Ottobre 2011

in caso di sospetto di reati tributari, è legittimo il raddoppio dei termini di accertamento fiscale

E' legittima la norma che stabilisce il raddoppio dei termini di scadenza per l'accertamento fiscale in presenza di un reato tributario. In tal senso si è pronunciata la Corte Costituzionale con sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, secondo cui l'accertamento è valido anche se la constatazione della violazione è stata effettuata dopo la scadenza dei termini ordinario. L'argomento è stato trattato da ASSONIME, nella circolare numero 20 del 29 luglio scorso.

## Ambito normativo

Gli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 fissano i termini perentori entro i quali deve essere esercitata a pena di decadenza, rispettivamente ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, l'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 37, commi da 24 a 26, del decreto-legge n. 223 del 2006 ha introdotto, in ciascuno di tali articoli, un nuovo comma terzo per disporre il raddoppio dei termini ordinari di accertamento *"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"*.

Per effetto di queste modifiche – motivate, come si legge nella relazione governativa al provvedimento, dalla *ratio* 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 dalla autorità giudiziaria"* – gli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 consentono attualmente, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, di emettere avvisi di accertamento in un tempo doppio rispetto a quello ordinario nel caso in cui, durante l'attività di verifica, essi riscontrino la rilevanza penale di determinati comportamenti ex Decreto legislativo n. 74 del 2000.

## Ordinanza della C.T.P. di Napoli

Con ordinanza 29 aprile 2010 la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli ha investito della questione la Corte Costituzionale, censurando l'illegittimità della norma citata (art. 43 DPR n. 600/73) sotto molteplici profili, tra cui il più rilevante il difetto di ragionevolezza per contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

Ad avviso dei giudici della Commissione di Napoli, l'illegittimità delle disposizioni censurate emergeva in modo evidente nelle ipotesi in cui la segnalazione di reato per una violazione fiscale venga effettuata in data successiva allo spirare del termine di decadenza ordinario dell'accertamento tributario per quel medesimo periodo: in tale ipotesi,

infatti, si verificherebbe una riapertura dei termini, sicchè non vi sarebbe alcuna certezza sul loro spirare (con conseguenze particolarmente rilevanti anche sotto il profilo della conservazione della documentazione contabile di supporto alla determinazione del reddito).

### **La posizione della dottrina**

All'indomani della presa di posizione dei Giudici partenopei erano stati posti alcuni dei principali problemi interpretativi sollevati dalle disposizioni censurate e, tra questi, in particolare, la possibilità di utilizzare l'allungamento dei termini per esercitare l'azione di accertamento anche in relazione ad annualità già definite per effetto della decadenza degli uffici dal proprio potere accertativi.

La questione era sorta perché nella prassi è accaduto che gli uffici, nel sottoporre a verifica le annualità aperte, prendessero incidentalmente cognizione di fatti relativi ad annualità "chiuse" e pretendessero, in base ad un "fumus" istruttorio, di riaprire i termini di accertamento sulla base di queste nuove regole temporali.

Una tale possibilità non sembrava condivisibile, per una pluralità di ragioni di ordine logico-sistematico, oltre che per considerazioni di ordine equitativo. Ciò in quanto:

a) i termini di decadenza sono previsti a tutela di un interesse dell'ordinamento superiore a quello delle parti in causa: l'interesse, cioè, a che determinati atti ed effetti giuridici si collochino in un tempo preciso, con la conseguenza che il decorso di tali termini estingue il diritto che non sia stato nel frattempo esercitato.

b) il termine di decadenza non è soggetto né ad interruzione, né a sospensione; e che l'unico atto che può interrompere il decorso è la notifica dell'avviso di accertamento.

In questo contesto, il generale divieto di proroga dei termini di decadenza fissati dalla legge, sancito dallo Statuto del contribuente (art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000), appare chiaramente preordinato al rispetto del principio costituzionale di certezza del diritto, dell'affidamento e della ragionevolezza, in funzione dell'esercizio del diritto di difesa del contribuente .

Ciò che emergeva dall'interpretazione della dottrina era quindi che il raddoppio dei termini di accertamento potesse operare solo a condizione che i termini ordinari, previsti dai commi primo e secondo dei predetti artt. 43 del d.P.R. n. 600 e 57 del d.P.R. n. 633, non fossero ancora scaduti al momento in cui le indagini istruttorie dell'ufficio conducevano a ipotizzare l'esistenza di comportamenti rilevanti ai fini della *notitia criminis*.

La stessa Agenzia delle entrate aveva evitato di sostenere *expressis verbis* la tesi della riapertura dei termini scaduti, pur talvolta utilizzata, ripetiamo, nella prassi dagli uffici accertatori.

In quest'ottica, un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni censurate avrebbe dovuto condurre, a nostro avviso, il giudice costituzionale a pronunciare *sic et simpliciter* un'ordinanza di inammissibilità della questione sollevata dai giudici di Napoli.

### **Sentenza Corte Costituzionale n. 247 del 25 luglio 2011,**

Con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli con riferimento al combinato disposto del terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 – comma inserito dal comma 25 dell'art. 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 – e del comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006.

Inoltre è stata dichiarata inammissibile l'ulteriore questione sollevata con riferimento alla compatibilità delle disposizioni stesse con l'art. 3, comma 3, dello Statuto del contribuente (il quale stabilisce, come accennato, che *"I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati"*) affermando che *"le disposizioni di detta legge non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali"*.

#### La tesi dei "distinti termini di accertamento"

La Corte costituzionale ha difeso la legittimità del raddoppio dei termini in presenza di fattispecie suscettibili di denuncia, anche se rilevate dall'ufficio a termini ordinari già scaduti, in quanto si tratterebbe di distinti termini di accertamento fissati dalla legge, in modo automatico, in presenza di una condizione oggettiva (la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale per i reati tributari), con ciò escludendo ogni discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla loro applicazione. In questa prospettiva, sarebbe in altri parole indifferente che l'obbligo di denuncia penale sia stato adempiuto entro il termine *"breve"* o entro il termine *"raddoppiato"*, perché la fattispecie di illecito tributario cui si riconnette l'applicabilità del termine raddoppiato di accertamento consisterebbe nella mera sussistenza dell'obbligo di denuncia.

#### Esclusione di abusi dell'Amministrazione finanziaria

Sempre secondo la Corte, inoltre, l'eventualità di un ricorso strumentale, da parte dell'Amministrazione finanziaria, alla normativa così interpretata, al solo fine di raddoppiare i termini di accertamento, sarebbe dal canto suo contrastata dall'obbligo, posto dal codice di procedura penale, di segnalare senza ritardo la notizia di reato alla competente Procura della Repubblica, pena la commissione di un reato da parte degli stessi verificatori. Del resto, lo stesso sistema processuale tributario consente al giudice di controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, valutandone ora per allora la loro ricorrenza e accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia o meno agito con imparzialità o abbia, viceversa, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni per fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.

#### **Rilievi critici alla sentenza**

Nell'interpretazione di ASSONIME la base argomentativa sulla quale si fonda tutta la sentenza è che non si può parlare di riapertura o proroga dei termini perché *"i termini brevi e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse che non interferiscono tra loro e alle quali si riconnettono diversi termini di accertamento"*.

Tuttavia, così come congegnato il raddoppio dei termini prescinde dal giudizio penale di merito (archiviazione, proscioglimento, condanna, non luogo a procedere ecc.) perché, come correttamente rileva la sentenza, non esiste più la pregiudiziale penale; e verrebbe a prescindere, altresì, dall'attivazione dell'ufficio perché legato all'obiettivo presupposto della denunciabilità.

Dunque, il raddoppio dei termini non è collegato neanche alla circolabilità delle prove formatesi nel processo penale perché questa circolabilità viene ritenuta dai giudici costituzionali una finalità "aggiuntiva" della norma ma non necessaria; esso, inoltre, può operare (senza distinzione) in relazione a tutti i fatti che rilevano ai fini del superamento delle soglie penali perché è sull'insieme di questi fatti che si basa l'aspetto materiale della *notitia criminis*; e, infine, può derivare – ed è questo il punto delicato in discussione – anche da attività accertative concretamente iniziate, ad

esempio, nell'ottavo anno (o nel decimo anno, in caso di omessa dichiarazione) in quanto, ad avviso della Corte, non è necessario che il *fumus* del reato sia rilevato dall'ufficio nei termini ordinari dell'accertamento.

Ma un regime così interpretato, altro non è se non un effettivo e generale raddoppio *tout court* dei termini dell'azione di accertamento.

A tutto concedere, è un **raddoppio generalizzato dei termini di accertamento** sottoposto a una sorta di condizione risolutiva: se la verifica non si conclude con il superamento delle soglie che fanno scattare la denunciabilità penale, l'accertamento decade.

Non si comprende, però, come un tale regime si concili con il dato letterale della norma che esplicitamente ipotizza, invece, che vi sia un distinto ambito applicativo per l'accertamento in generale e per quello collegato a specifiche fattispecie penali autonomamente individuabili. E, soprattutto, non è facile cogliere la *ratio* di un regime del genere nel contesto di un ordinamento complessivamente orientato a principi di garanzia, che trovano chiara espressione non solo nella Costituzione, ma anche nello Statuto del contribuente, che pure riveste una riconosciuta valenza orientativa nell'interpretazione delle norme.

Anche il riferimento, d'altra parte, ad un'ipotetica complessità della fattispecie penale, conclude ASSONIME, che nella sentenza della Corte viene indicata come ultima *ratio* del percorso interpretativo seguito, appare discutibile se non ricollegato a qualcosa di concreto, ad esempio al processo penale che si può sviluppare e alle prove che potrebbero ivi formarsi, come del resto sottolineava anche la relazione governativa alla norma in questione.

1 ottobre 2011

Antonino Romano

<sup>1</sup> La stessa Corte costituzionale, aveva in passato affermato (cfr.: sentenza n. 280 del 15 luglio 2005) che non è consentito "dall'art. 24 della Costituzione lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato", con ciò sancendo, pur se nell'ambito di una sentenza volta a dirimere le note questioni relative al termine per la notifica della cartella di pagamento, il principio di carattere generale per il quale l'esercizio dell'azione impositiva deve essere legato al principio di certezza del diritto.