
Il raddoppio dei termini di accertamento

di [Nicola Monfreda](#)

Publicato il 7 Settembre 2011

approfondiamo le motivazioni della contestata sentenza della Corte Costituzionale che ha sancito la legittimità del raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazioni di norme penali tributarie

Il procedimento amministrativo di accertamento tributario in materia di imposte sui redditi ed imposte sul valore aggiunto, a pena di decadenza, deve concludersi nei termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e all'art.57 del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, in ragione di quanto disposto dalle richiamate previsioni normative, l'avviso di accertamento, in riferimento ai settori impositivi *de quibus*, deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione; nel caso di omissione dell'adempimento dell'obbligo dichiarativo, il potere di accertamento decade al trascorrere del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Le richiamate disposizioni, aventi il legittimo fine di determinare l'arco temporale massimo durante il quale la condotta fiscale del contribuente relativa ad un singolo periodo d'imposta è soggetta al potere accertativo, si pongono, pertanto, in stretto rapporto con il dettato costituzionale di cui all'art. 24 Cost. e con i principi contenuti nell'art.3, commi 1 e 3 dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla Legge n.212/2000. Infatti, come ribadito dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 280 del 15.07.2005, *"non è consentito, dall'art.24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e comunque certamente eccessivo e irragionevole"*.

Con il c.d. Decreto Bersani – D.L. n. 223 del 4.7.2006, convertito nella Legge n. 248 del 4.8.2006, sono stati introdotti, in campo tributario, significative novità e, tra queste, rileva l'ampliamento dei termini a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per l'accertamento; infatti, attraverso i commi 24 e 25 dell'art.37 del richiamato intervento normativo, si è modificata la previsione di cui agli artt.43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 disponendo che, in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art.331 c.p.p. per taluno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, i termini per la notifica degli avvisi di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione, con la conseguenza che, in presenza di condotte sussumibili nell'ambito applicativo delle fattispecie illecite previste e punite dal sistema penale tributario, i termini dell'accertamento passano da 4 a 8 anni o da 5 a 10 anni a seconda della presentazione o meno della dichiarazione.

La proroga dei termini di accertamento in analisi non costituisce un elemento di assoluta novità nell'ordinamento tributario; infatti, il Legislatore, con l'introduzione delle norme sul c.d. concordato fiscale, ha previsto, all'art.10 della Legge n. 289 del 27.12.2002, la proroga biennale dei termini per l'accertamento in materia di imposte dirette ed

imposte sul valore aggiunto nei confronti dei contribuenti che non si sono avvalsi delle disposizioni relative al “*concordato per anni pregressi*” (art.7), “*integrazione semplice*” (art.8) e “*condono tombale*” (art.9); *ex pluribus*, con l’art.2, comma 44, lett. f) della Legge n. 350/2003, si è disposto l’applicazione della suddetta proroga biennale anche a quei contribuenti che non si sono avvalsi dei concordati relativamente al periodo d’imposta in corso al 31.12.2002. Nonostante le perplessità circa la legittimità di talj proroghe dei termini di accertamento, avvallate, altresì, da alcune sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali, la Corte Costituzionale, con la sentenza n.356 del 31.10.2008, ha ribadito la conformità di tali disposizioni al dettato costituzionale in ragione del fatto che il contribuente non viene assoggettato ad un potere impositivo senza alcun limite temporale, ma questo, in relazione ad un fatto eccezionale, viene prorogato di due anni per consentire agli Uffici accertatori, in armonia al principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione di cui all’art.97 Cost., di far fronte ad un oggettivo incremento del carico di lavoro connesso con la presentazione delle richieste di condono. Inoltre, prima delle novità introdotte dal D.L. n. 223/2006, il recupero dell’imposta evasa era comunque possibile oltre i termini di decadenza dell’accertamento, alla luce della possibilità per l’Amministrazione Finanziaria di costituirsi parte civile nel processo penale per i reati tributari e di chiedere il risarcimento dei relativi danni; quanto sopra si evince dall’analisi del combinato disposto dell’art.2947, comma 3, c.c. e dell’art.14 del D.Lgs. n. 74/2000 in ragione dei quali:

- se il fatto è considerato dalla legge come reato e per il reato è stabilita una prescrizione più lunga, questa si applica anche all’azione civile;
- nel sistema penale è prevista una circostanza attenuante speciale qualora venga pagato il debito tributario, a titolo risarcitorio, anche quando il suddetto debito tributario risulti estinto per prescrizione e decadenza.

Ma mentre per il raddoppio dei termini accertativi introdotti dal Decreto Bersani, come meglio di seguito specificato, è sufficiente la constatazione di una violazione che comporti l’obbligo di denuncia, nel caso poc’anzi affrontato, l’art.2947 c.c. presuppone l’instaurazione di un processo penale e, quindi, se ne desume che il P.M., vagliata la *notitia criminis*, abbia formulato la propria ipotesi accusatoria ex art. 405 c.p.p. al giudice e quest’ultimo, accertatane la fondatezza, abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ex art. 424 c.p.p..

Per quanto concerne il raddoppio dei termini di cui al D.L. n. 223/2006, dall’analisi della disposizione normativa e di quanto indicato nella Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4.8.2006, si evince che:

- la norma è volta a garantire all’Amministrazione Finanziaria l’utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall’Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l’accertamento;
- è limitata a quei fatti che comportano l’obbligo di denuncia per uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e, pertanto, l’ambito applicativo è limitato a quelle violazioni di rilievo penale relative alle imposte dirette e all’imposta sul valore aggiunto, con esclusione di quelle concernenti altri settori impositivi e/o norme di altra natura (valutarie, doganali, fallimentari, societarie ...);
- è limitata al solo periodo d’imposta in cui è stata commessa la violazione che assume rilevanza penale non applicandosi ad altri periodi d’imposta soggetti, invece, agli ordinari termini di accertamento;
- la proroga dei termini *de quibus* non è circoscritta ai fatti aventi esclusivo rilievo penale ma, come ribadito, altresì, dalla Circolare della Guardia di Finanza n. 1- 2008 – Parte VII – Cap. 4, riguarda l’intera posizione fiscale del contribuente relativamente al periodo d’imposta nel quale si è accertata la condotta illecita di natura

penale, con riferimento, pertanto, anche ad irregolarità fiscali non emerse o non considerate nell'ambito del procedimento penale;

- il raddoppio dei termini si verifica solo quando l'accertamento della condotta penalmente rilevante sia intervenuto prima della scadenza ordinaria del potere di accertamento fiscale ;
- la proroga in analisi trova applicazione, come prima specificato nel porre in confronto l'istituto *de quo* all'art. 2947 c.c., per il semplice fatto che la condotta fiscale abbia rilevanza penale e si siano, pertanto, avviate le indagini preliminari attraverso la comunicazione della *notitia criminis* all'A.G., ancorché la stessa non abbia ancora esercitato l'azione penale ed a prescindere dall'esito della stessa;
- la proroga non riguarda gli accertamenti basati sugli studi di settore poiché, come previsto dall'art.10, comma 6, della Legge n. 146/1998, gli organi procedenti, in caso di superamento delle soglie di punibilità di cui alle fattispecie illecite contenute nel D.Lgs. n. 74/2000, non sono soggetti all'obbligo di denuncia all'A.G..

Le disposizioni introdotte dal Decreto Bersani, alla luce dell'analisi *de qua*, sono tali da incidere sulla sfera soggettiva del contribuente vista la sensibile estensione del periodo di soggezione dello stesso al potere impositivo e, quindi, con particolare riguardo ai presupposti di fatto legittimanti l'attivazione della proroga in questione, sono emerse perplessità circa la legittimità del dispositivo normativo. Il *punctum dolens* deve essere individuato nel fatto che il raddoppio dei termini opera semplicemente in presenza di una violazione che sia sussumibile nell'ambito applicativo di una o più fattispecie illecite delineate dal D.Lgs. n. 74/2000, a prescindere dall'esito del procedimento penale instaurato con la relativa comunicazione della notizia di reato.

Infatti, come è ben noto, il P.M., acquisita la *notitia criminis* ed avviate le indagini preliminari, può, in alternativa, al termine di queste, richiedere l'archiviazione quando la notizia stessa si rilevi infondata (artt.408, 411 e 415 c.p.p.) o esercitare l'azione penale quando ritiene, al contrario, di aver acquisito elementi idonei a sostenere l'accusa in giudizio; *ex pluribus*, il giudice, a conclusione dell'udienza preliminare, ex art.424 c.p.p. può procedere alla deliberazione della pronuncia di sentenza di non luogo a procedere o del decreto che dispone il giudizio.

Quid juris se la notizia di reato risulta infondata? In altre parole, le perplessità ineriscono la legittimità del raddoppio dei termini di accertamento qualora il presupposto di fatto posto a fondamento dell'applicazione dei commi 24 e 25 dell'art.37 del D.L. n.223/2006 si rilevi successivamente inesistente perché la notizia di reato è ritenuta dall'A.G. infondata. Le considerazioni poc'anzi formulate risultano tanto più pertinenti quanto più le stesse vengono poste in relazione ai principi regolanti il procedimento amministrativo tributario ed il processo penale inerente i medesimi fatti, ispirato al c.d. "doppio binario" di cui all'art.20 del D.Lgs. n. 74/2000 in ragione del quale "*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 c.d. doppio binario, infatti, attribuisce completa autonomia a ciascun procedimento, in conformità ai diversi obiettivi e coerentemente alle diverse regole processuali poste a base dei due diversi procedimenti e relativi processi. Pertanto, in ragione della differente *lex probatoria*, dei diversi istituti e dei distinti interessi perseguiti, le valutazioni alle quali si addiuvano nei due procedimenti possono essere non coincidenti, con la conseguenza che la medesima condotta fiscale può essere ritenuta, sulla base dell'utilizzo degli "strumenti" amministrativi tributari, idonea ad assumere rilevanza penale ritenendosi superate le soglie di punibilità, mentre, in ambito penale e con l'utilizzo della relativa disciplina, può non essere ritenuta tale. A tal proposito si ritiene utile una sintetica analisi delle norme relative alle presunzioni

tributarie, visto il largo uso di tali strumenti da parte del Legislatore fiscale, e della relativa utilizzabilità sul piano penale.

Le disposizioni codicistiche civile contemplano le c.d. presunzioni legali (o *legis*) e le c.d. presunzioni *hominis* o semplici, enunciate dal giudice, mentre la legge penale parla di "indizi" (art. 192, comma 2, del codice di procedura penale), che propriamente sono il punto di partenza "in fatto" per l'operazione di presunzione. Nell'ambito delle presunzioni legali, così come statuito dall'art.2728 c.c., è necessario distinguere tra le presunzioni assolute c.d.*juris et de jure* e quelle relative c.d. *juris tantum*.

Le presunzioni *juris et de jure* non sono suscettibili di prova contraria: accertato un fatto, il giudice deve affermare l'esistenza di un altro fatto e non può sfuggire a questa logica. Le presunzioni *juris tantum*, al contrario, sono suscettibili di essere neutralizzate, il più delle volte, attraverso una libera valutazione del giudice fondata anche su presunzioni *hominis*, ma talvolta esclusivamente con specifici mezzi di prova indicati dal legislatore, o dimostrando determinati "fatti contrari". Esempio di questa seconda categoria è la "presunzione di cessione" dei beni acquistati dal contribuente e che non vengono trovati presso di lui (art. 53, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, ora art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441) e che può essere vinta solo provando uno dei fatti indicati nella medesima norma nei modi in essa indicati.

Per quanto concerne le presunzioni semplici, l'art.2729 c.c. dispone che sono lasciate alla prudenza del giudice il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Alla luce dell'ormai consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, affinché presunzioni di tal guisa possano essere ammesse in sede giudiziaria, devono necessariamente essere supportate da caratteristiche che le qualificano come: "gravi" e, quindi, il fatto noto deve avere una sua rilevante contiguità logica con il fatto ignoto e deve, dunque, esprimere il grado e l'intensità della probabilità che rendono verosimili le conseguenze derivanti dal fatto noto ; "precise" e, quindi, il fatto noto deve essere indiscutibile, ossia certo nella sua oggettività ; "concordanti" e, pertanto, gli indizi debbono muoversi nella stessa direzione, perciò debbono essere logicamente dello stesso segno, quindi precisi nel loro essere e prossimi logicamente al fatto ignoto.

È noto che la normativa tributaria prevede una serie di presunzioni legali a favore dell'Amministrazione Finanziaria che trasferiscono sul contribuente l'onere della prova contraria e, in determinate ipotesi, prevede, altresì, l'utilizzabilità di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui al già citato art.2729 c.c.. Infatti, consolidata giurisprudenza ha affermato l'esistenza di un *tertium generis* di presunzioni nell'ambito tributario: c.d. presunzioni semplicissime. Dette presunzioni, prive di quei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 comma 1 c.c., sono in realtà largamente utilizzate dal legislatore nell'ambito degli accertamenti induttivi (art. 39 comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973; art. 55 comma 1 D.P.R. n. 633 del 1972), negli accertamenti sintetici (art. 38 commi 4 ss. D.P.R. n. 600 del 1972), negli accertamenti d'ufficio, parziali, integrativi o modificativi di ordine induttivo (art. 41 e 41 bis, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 54 e 55 D.P.R. n. 633 del 1972). Esse sono state previste dal legislatore per facilitare il compito dell'Amministrazione Finanziaria nella ricostruzione del reddito del contribuente che la stessa amministrazione reputa infedele od inesatto. Le presunzioni che taluno ha definito "amministrative" in quanto non dettate esclusivamente dalla legge ma anche da fonti normative secondarie quali regolamenti e decreti ministeriali da sé sole considerate non possono trovare concreta applicazione in campo penale con la stessa valenza di finzione legale, propria, invece, del settore tributario ma, semmai, potranno essere prese in considerazione sul piano dell'efficacia puramente logica, misurata sul metro dell'art. 192 c.p.p.. Esse, pertanto, difficilmente possono però assurgere, da un punto di vista pratico, a livello di indizio penalmente rilevante ed utilizzabile ex art. 192 c.p.p., perché

ogni circostanza indiziante deve essere certa e verificata in sede processuale, nella sua dimensione storico-naturalistica, in quanto non potrebbe essere consentito fondare la prova critica su un fatto verosimilmente accaduto, supposto o intuito, inammissibilmente valorizzando il mero sospetto e la personale congettura. In altre parole, una cosa è l'iter logico seguito dall'ufficio amministrativo accertatore che, legalmente, si è servito delle presunzioni previste dalla legge o da altra disposizione normativa per giungere alle sue proprie conclusioni circa l'esistenza o sussistenza di un fatto non conosciuto, né conoscibile in via diretta e certa, altra cosa è la valutazione del giudice penale, il quale, quand'anche voglia attribuire rilevanza indiziaria agli elementi posti a base di presunzioni semplici, deve comunque procedere "effettivamente ad un'autonoma valutazione di tutto il materiale probatorio", così esercitando il proprio diritto-dovere, dando piena attuazione al principio del libero convincimento.

In conclusione, una cosa è il procedimento tributario di natura squisitamente amministrativa, e che incide sul contribuente al fine di recuperarne a tassazione parte dei proventi non versati all'erario, dotato di regole sue proprie, altra è il processo penale, che richiede, ai fini della condanna, la certezza, o quasi, della colpevolezza dell'imputato.

Ex pluribus, avuto riguardo a quanto disposto dall'art.1 del D.Lgs. n. 471/1997 e dall'art.1, lett. f) del D.Lgs. n. 74/2000, è opportuno rilevare che, così come ribadito dalla Circolare n. 114000/2000 della Guardia di Finanza, "il concetto di imposta evasa ai fini penali è simile, ma non coincide, con quello della imposta dovuta ai fini amministrativi, per cui si possono determinare nella realtà casi di scostamento tra i due valori".

Suddetta analisi, pertanto, riporta al problema principale della normativa in questione e, quindi, alla legittimità del raddoppio dei termini di accertamento tributario in presenza di una denuncia di reato alla quale segue l'assoluzione perché il fatto non sussiste ex art. 530, comma 2, c.p.p. o l'archiviazione per infondatezza della *notitia criminis*. In altre parole, si pone la questione di capire se ogni tipo di denuncia possa a priori cagionare la proroga dei termini e, quindi, comprendere se sussiste la possibilità e/o il rischio che la denuncia possa tramutarsi in uno strumento per eludere gli ordinari termini decadenziali. D'altra parte occorre evidenziare che gli organi accertatori, preliminarmente all'inoltro di una notizia di reato, considerato che, in via generale, il D.Lgs. n. 74/2000 attribuisce rilevanza penale a determinati fatti solo quando vengono superate prestabilite soglie di punibilità riferite ad elementi positivi sottratti a tassazione e/o all'imposta evasa, sono tenuti ad effettuare una compiuta verifica, in concreto, del superamento di predette soglie e solo a seguito di positivo esito di tale adempimento possono presumere l'integrazione della relativa fattispecie illecita. Infatti, nella Circolare n. 1-2008 della Guardia di Finanza si sostiene che "non sembra consentito ritenere che ogni caso di evasione possa configurare un indizio di reato solo perché, teoricamente, potrebbero essere superate le soglie di punibilità; se così fosse, in presenza di un reato quale quello di dichiarazione infedele di cui all'art.4 del D.Lgs. n. 74/2000, ogni rilievo sostanziale formulato dai verificatori, concretizzando sul piano amministrativo, nella maggioranza dei casi, una situazione di infedele dichiarazione, imporrebbe il sistematico e generico ricorso alle disposizioni del codice di procedura penale".

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 54/E del 23.12.2009, ha fornito puntuali indicazioni in ordine alla suddetta problematica di natura interpretativa chiarendo, pertanto, se l'aumento dei termini ordinari per l'accertamento risente delle possibili vicende del procedimento penale instaurato per l'effetto della denuncia di reato e, in particolare, della possibilità che le indagini si concludano con un decreto di archiviazione ovvero che, pure in presenza di un rinvio a giudizio, il processo si concluda con una sentenza di proscioglimento. L'Amministrazione Finanziaria, con la circolare di cui sopra, ribadisce che l'ampliamento dei termini accertativi dipende dalla mera sussistenza di un obbligo di denuncia ex art.331 c.p.p. e quanto sopra a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegue alla

denuncia. A tale conclusione, secondo la circolare ministeriale, si addivene sia facendo riferimento all'art.12, comma 1 delle disposizioni sulla legge in generale e, quindi, al principio *in claris non fit interpretatio*, sia con riguardo alla *ratio legis* poiché non sarebbe ragionevole ipotizzare che il Legislatore abbia voluto subordinare l'efficacia del procedimento tributario di accertamento – e delle risultanze istruttorie ivi raccolte - al verificarsi di una fattispecie successiva ed eventuale, quale la pronuncia di condanna penale del contribuente.

Nella circolare in esame, l'Agenzia delle Entrate si sofferma, altresì, sugli aspetti relativi all'applicazione della proroga nei confronti di soggetti "legati" al contribuente accertato in virtù di un vincolo solidale, sottolineando che *"Tali considerazioni devono ritenersi applicabili anche in relazione alle fattispecie in cui, per l'accertamento tributario nei confronti del soggetto verso cui opera l'ampliamento dei termini, sia necessario procedere all'accertamento anche nei confronti di altro soggetto d'imposta legato al primo, ad esempio, da un rapporto di responsabilità solidale, limitatamente agli aspetti tributari che assumono rilevanza per la determinazione della posizione fiscale del primo e limitatamente al periodo di imposta cui si riferisce la violazione che assume rilevanza penale."*

7 settembre 2011

Nicola Monfreda

1 Art.3 della Legge n. 212/2000 - *Efficacia temporale delle norme tributarie.*

"1. Salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

2 V. sul punto COLAIANNI F., *"Decreto Bersani: le modifiche alla disciplina dei termini di accertamento"*, Il Fisco n.18/2007 p.2630.

3 V. sul punto le sentenze n.8 del 28.02.2008 e n.32 del 12.02.2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

4 V. sul punto CISSIELLO A., *"Termini di decadenza degli atti impositivi"*, Il Fisco n. 48/2009 p.7932; CRISCIONE A. – IORIO A., *"A rischio le cause sui condoni IVA"*, Il Sole-24Ore, 25.09.2009 p.8.

5 V. sul punto PISANI M., *"La nuova disciplina delle prescrizioni dell'accertamento in presenza di reati tributari"*, Il Fisco n. 44/2006 n. 6798.

6 Esso, quindi, deve avere un peso importante in relazione ai fatti cui si riferisce: deve trattarsi di una ipotesi logica ed attendibile.

7 Tale carattere richiama la certezza, l'esattezza e la specificità. Nella precisione è insita l'univocità, per cui deve essere ammissibile trarre soltanto determinate conclusioni e non altre.

8 V. sul punto Cass., sez. IV, 24 marzo 1993, n. 2967.

9 V. sul punto Cass., sez. III, 24 febbraio 1989, n. 1022.

10 V. sul punto FALCONE F.- IORIO A., *"Il reato allunga l'accertamento"*, Il Sole-24Ore" del 24.12.2009, p.31.