
La notizia di reato extra time stoppa il raddoppio dei termini dell'accertamento

di [Giuseppe Bennici](#)

Pubblicato il 11 Aprile 2014

uno dei principali punti relativi alla delega fiscale in fase di elaborazione è quello del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati tributari; a volte il comportamento degli uffici ha dato adito al sospetto di abuso di segnalazioni di reato...

In materia di accertamento un altro tassello si appresta a essere apposto alla controversa vicenda della tempistica del controllo; infatti, la legge n. 23 dell'11 marzo 2014, c.d. delega fiscale, prevede che nell'arco di 12 mesi dalla sua entrata in vigore (27 marzo 2014), il Governo, con un decreto legislativo, dovrà porre fine all'annoso problema del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati fiscali così come ora disciplinato.

La problematica in parola nasce da quanto previsto dall'art. 43, c. 2-bis, del DPR 600/1973 e 57, c. 2-bis, del DPR 633/1972, in forza dei quali, gli ordinari termini entro cui l'Amministrazione finanziaria può accertare delle violazioni formali e sostanziali ossia, 4 anni dalla presentazione della dichiarazione o 5 nel caso in cui vi sia stata l'omissione di quest'ultima, vengono raddoppiati per la constatata violazione delle disposizioni penal tributarie contenute nel D. Lgs. n. 74 del 2000.

A dire il vero, il cuore della questione attiene non tanto al raddoppio dei termini, ipotesi al quanto condivisibile e spesso necessaria in presenza della complessità delle operazioni che sono il frutto di comportamenti fraudolenti attraverso l'uso di operazioni soggettivamente e/o oggettivamente inesistenti, quanto alla tempistica entro cui constatare un comportamento omissivo o commissivo disciplinato dal D.Lgs. n. 74/2000, tale da far scattare il raddoppio dei termini.

Ciò detto, il raddoppio a 8 o 10 anni entro cui poter contestare le maggiori imposte ovvero contestare elementi negativi e di detrazione, come oggi formulato, sembra che abbia lasciato all'Amministrazione finanziaria ampi margini di "manovra" in termini di accertamento, potendo quest'ultima, di fatto, poter pianificare le attività di accertamento in un tempo maggiore.

Le problematiche in campo sono sostanzialmente due e strettamente legate tra loro; la prima riguarda l'individuazione del momento oltre il quale non sarà possibile, anche in presenza di reati penal tributari, fare delle contestazioni fiscali se scaduti gli ordinati termini dei già citati artt. 43 e 57, su cui interverrà il legislatore, mentre la seconda, è legata ai poteri ispettivi, controllo e di verifica in generale.

Il raddoppio dei termini decadenziali dell'accertamento tributario in presenza di reati penal tributari (art. 43 c. 2-bis del DPR 600/1973 e art. 57 c. 2-bis del DPR 633/1972) è stato introdotto ad opera dell'art. 37

c. 6 del D.L. n. 223 del 2006; la disposizione in commento ha anche previsto la sua applicazione a tutte le annualità non ancora scadute al 2006.

Invero, l'aver previsto da parte della norma generatrice un'epoca di applicazione iniziale la stessa tuttavia non ne ha disciplinato nè la possibilità di azioni retroattive nè la sua interazione con altre norme che invece estendono (condoni) o riducono (studi di settore) l'azione accertatrice nè tantomeno la concertazione tra le diverse imposte la cui quantificazione trae origine dalla medesima massa fiscale evasa ma che vengono esclusi dalle vicende penali (IRAP).

Quasi tutte le problematiche sono state affrontate e risolte in senso favorevole al contribuente, per lo più per interventi giurisprudenziali, prevedendosi, in sintesi:

- per chi non ha aderito ai condoni del biennio 2002/2003, in attuazione del prolungamento di due anni per l'accertamento come previsto dall'art. 10 della legge 289/2002 e dall'art. 2, co. 44 lett. f) della legge 350/2003, ovvero in ultimo, per l'IVA, dall'art. 2, comma 5ter del DL n. 138/2011 convertito in legge n. 148/2011, la Corte Costituzionale chiudendo la questione, con sentenza n. 247/2011, ha sancito che l'Amministrazione finanziaria non potrà utilizzare il raddoppio dei termini in presenza di disposizioni ad essa favorevoli che già le concedono lo sfioramento dei 4 anni;
- per gli studi di settore, la previsione della riduzione dei termini dell'accertamento a tre anni è legata da un lato alla intervenuta certificazione tributaria del professionista, ovvero il superamento dei limiti di congruità e coerenza, per il quale ultimo aspetto, l'art. 10, comma 9 del DL n. 201/2011, ne esclude la riduzione specificamente all'or quando si rinvencono elementi che obbligano alla denuncia penale diversa dall'ipotesi di cui all'art. 10 comma 6 della legge n. 146/1998;
- per l'Irap, come per le imposte indirette, non essendo inquadrabili tra quelle previste dal d.lgs 74/2000, non opera il raddoppio dei termini.

L'intervento del legislatore fiscale con la legge delega n. 23/2014, mira a derimere l'ultima problematica rimasta aperta, quella della definizione della demarcazione temporale entro cui il rinvenimento di elementi di reato penale tributario possa far scattare il raddoppio dei termini.

L'art. 8 della predetta legge delega, rubricato *revisione del sistema sanzionatorio*, al comma 2 prevede la definizione della *"portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi."*

In definitiva, la presente disposizione più che una delega rappresenta un rinvio di presa d'atto di quanto già stabilito dal parlamento, individuando lo spartito acqueo per il raddoppio dei termini nella produzione della denuncia di notizia di reato all'autorità competente entro il 31 dicembre del quarto (quinto) anno

successivo all'anno di presentazione della dichiarazione. Ad esempio, Unico2014 per l'anno di imposta 2013, la notizia di reato, al fine di far raddoppiare i termini deve essere inoltrata alla Procura della Repubblica del Tribunale competente per territorio ove il reato si intenda consumato, entro il 31 dicembre 2018 ovvero 2019 se la dichiarazione non viene presentata.

Naturalmente la disposizione in commento, la cui portata volutamente è generale, va riferita anche al raddoppio previsto per chi utilizza crediti d'imposta inesistenti, ove l'ordinario termine non sono i 4 anni bensì gli 8, come previsto dall'art. 27, comma 18 del DL n. 185/2008; dal combinato disposto tra l'art. 27, c. 18, del DL n. 185/2008, e quanto previsto dall' art. 43 del DPR n. 600/1973 e dall'art. 57 del DPR n. 633/1972, ne discende che l'azione di accertamento, in presenza del reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti di cui all'art. 10-quater del D.Lgs n. 74/2000, i termini di accertamento possono raggiungere anni 16.

In materia di controlli, i contribuenti, salvo per i costi ed elementi negativi che travalicano gli ordinari termini (i.e. Ammortamenti, perdite...), trascorso il quarto periodo di imposta successivo alla presentazione della dichiarazione ovvero quinto periodo in assenza di quest'ultima senza che sia intervenuta una contestazione penale, non saranno tenuti alla conservazione, dal punto di vista fiscale, dei documenti, ipotesi totalmente di vantaggio rispetto all'attuale orientamento confermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 247/2011.

La novella norma, in *stand by* in attesa del decreto legislativo, porrà fine alla "retroattività" o "ultra attività" della notizia di reato che tutt'ora ha fatto sì che la scoperta di elementi di reati penal tributati oltre gli ordinari termini di accertamento possa avere effetto per le annualità chiuse, costringendo l'Amministrazione finanziaria a tarare meglio la propria azione di controllo ma allo stesso tempo, colpendo la *ratio* originale della previsione di un termine lungo di accertamento la quale, non va rinvenuta nell'atto da notificare quanto nella necessità di un maggiore termine legato al rinvenimento di particolari tipi di reato penal tributario finalizzati alla frode fiscale; si pensi ad esempio alle frodi internazionali o finanziarie, alla qualificazione di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ovvero, dal punto di vista operativo, all'asimmetria temporale che si registra tra chi emette fatture false e non ha presentato la dichiarazione e chi le ha utilizzate ed ha presentato la dichiarazione. L'Amministrazione finanziaria, per le predette fattispecie di reato, ha mostrato nel tempo la necessità di aver maggior tempo per il controllo quindi, il legislatore fiscale potrebbe essere tentato a seguire la strada di una disposizione ad hoc come ha fatto per i crediti di imposta inesistenti.

11 aprile 2014

Giuseppe Bennici

1 La legge 148/2011 ha previsto che per i soggetti che si sono avvalsi del condono di cui alla legge 289/2002, i termini di accertamento scadenti entro il 2011, sono prorogati di un anno; quindi, chi ha aderito al condono per l'anno di imposta 2006 l'accertabilità scade il 2012 se ha presentato la dichiarazione ovvero il 2013 se ha omesso la dichiarazione.

2 Cfr. Art. 36, c. 3, lett. B, del D.Lgs. n. 241/1997.

3 Cfr. C.T.P. di Verbania n. 31/1/11. In senso contrario la C.T.P. di Massa Carrara n. 74 del 2011.