

## VOLUNTARY DISCLOSURE & CIRCOLARE 1/2008 della Guardia di Finanza

### “Comunicazione di notizia di reato e termini di decadenza dell’azione di accertamento”

#### La competenza dell’autorità giudiziaria per i reati fiscali

L’art. 18 del D.Lgs 74/2000 regola la competenza dell’A.G. per i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA sulla base di parametri compositi diversificati a seconda delle concrete circostanze, solo in parte aderenti alle generali previsioni del codice penale secondo quanto riposato nella seguente tabella.

<b>Criterio da utilizzare quando non sia possibile determinare il luogo di consumazione del reato</b>	<b>Luogo in cui il reato è stato accertato.</b>
<b>Criterio generale</b>	Luogo in cui il reato è stato consumato (art. 8 c.p.p.)
<b>Criterio speciale per i delitti in tema di dichiarazione (articoli 2,3,4,5, dlgs 74-2000)</b>	Luogo di <b>domicilio fiscale</b> del contribuente.
<b>Criterio speciale per i delitti in tema dichiarazione quando il domicilio fiscale del contribuente è all’estero</b>	<b>Luogo di accertamento del reato</b>
<b>Criterio speciale per i caso di emissione di fatture o documenti per operazioni inesistenti da parte di medesimo periodo d’imposta in luoghi rientranti in circondari giudiziari differenti</b>	Luogo in cui ha sede l’ufficio del P.M. che per primo ha iscritto la notizia di reato nel R.G.R. (articolo 5 c.p.p.)

In relazione al criterio speciale per i delitti in tema di dichiarazione, tanto la relazione illustrativa del D.Lgs 74/2000 quanto la C.M. 154/E/2000 esplicativa della disciplina pongono in risalto che lo stesso “delitto” si giustifica con riferimento alle trasmissioni telematiche delle dichiarazioni che in linea teorica potrebbe consentire al contribuente di scegliersi il proprio giudice semplicemente orientando a ragion veduta l’individuazione dell’intermediario cui demandare l’inoltro della dichiarazione.

Deve essere evidenziato che non essendo stato abrogato l’articolo 21 della Legge n°4/29 il criterio del **luogo di accertamento del reato è da ritenersi confermato** come regola generale per tutti i reati tributari diversi da quelli previsti in materia imposte sui redditi ed Iva fra cui principalmente quelli in materia di **contrabbando doganale ed accise**.

I commi da 24 a 26 dell'art. 37 del D.L. n°223/2006, convertito nella Legge 248/2006 hanno modificato gli articoli 43 e 57 del DPR 600/73 e DPR 633/72, stabiliscono i **termini di decadenza** oltre cui non potendo più gli Uffici finanziari procedere ad accertamento, la posizione fiscale del contribuente per le Imposte sui redditi e Iva, si "stabilizza" definitivamente; detti termini sono fissati al **31 dicembre del quarto anno** successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi "infedele dichiarazione" ovvero **31 dicembre del quinto anno** successivo per omessa dichiarazione.

Il **Decreto sulla certezza del Diritto** in tema "Voluntary Disclosure" (D.Lgs 186/2014) come abbiamo avuto modo di leggere, è stato chiarito che non scatta il raddoppio dei termini di accertamento in capo al contribuente interessato ad una "collaborazione volontaria" se e solo se la "notizia criminis" non sia pervenuta alle Autorità nei termini di cui agli articoli 43 del DPR 600/73 e 57 DPR 633/72.

Infatti, secondo giusta circolare della Guardia di Finanza, "in caso di **violazione che comporta l'obbligo di denuncia** ai sensi 331 c.p.p. per uno dei **reati previsti dal D.Lgs n°74/2000**, i **termini anzidetti si raddoppiano** al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione. Dette regole sono applicate dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del D.L. 223/2006 erano ancora pendenti i termini indicati nei richiamati art. 43 del DPR 600/73 e art 57 DPR 633/72.

Nella relazione di accompagnamento al provvedimento la stessa nasce "**dall'esigenza 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'A.G.**" rapporta la "ratio" della modifica delle indagini penali in generale svolte dalla Magistratura senza alcun riferimento specifico alla relativa necessità di utilizzare proficuamente gli elementi di carattere fiscale ivi emersi.

Inoltre, nella Circolare in argomento, viene scritto che l'esistenza di un approccio interpretativo alla disposizione che intendeva valorizzare l'intenzione del Legislatore esplicitata nei termini detti, induce a ritenere che il raddoppio dei termini non si produce solo nei casi in cui vi sia stata una denuncia ai sensi art. 331 c.p.p. cioè presentata da un pubblico Ufficiale o incaricato di pubblico servizio in relazione al reato tributario di cui ha avuto notizia a causa delle funzioni esercitate o del servizio svolto, ma pure in tutte le situazioni in cui detto obbligo sussiste in astratto e di fatto il procedimento penale sia stato intrapreso anche sulla base di una fonte diversa. **E' il caso delle indagini avviate a seguito della comunicazione di "notizia di reato" ex art. 347 c.p.p. da parte della polizia giudiziaria ovvero di denuncia da parte di un privato ex art. 333. C.p.p. o per autonoma iniziativa dell'Autorità Giudiziaria stessa.**

Le relazioni tra procedimento penale e accertamento configurano un certo automatismo nel senso che la proroga dei termini di decadenza si produce ed al tempo stesso diviene definitiva solo per la sussistenza di una violazione per la quale ci sia un obbligo di denuncia all'A.G. (Autorità Giudiziaria) e quindi per il solo fatto che sia stato comunque intrapreso un procedimento penale di uno dei reati di cui al D.Lgs 74/2000. Non si rinviene ad una preclusione alla possibilità dell'Amministrazione di provvedere oltre il

termine dei periodi ordinari in cui la violazione penalmente rilevante è stata commessa con riferimento agli aspetti diversi della violazione stessa e quindi anche per irregolarità fiscali non emerse o non considerate nell'ambito dei procedimenti penali.

Sembrerebbe che la proroga riguardasse l'intera posizione fiscale del contribuente relativamente a quel periodo d'imposta in cui si è verificato il fatto costituente reato ai sensi del D.Lgs 74/2000 (proroga solo per i reati fiscali in materia di Imposte dirette ed Iva con esclusione il contrabbando ed accise poiché non contemplati nel decreto).

Sempre nella stessa circolare 1/2008 viene scritto che: ogni qualvolta i verificatori inoltrino una comunicazione di notizia di reato ex D.Lgs 74/2000 gli stessi potranno sviluppare la successiva attività ispettiva tenendo presente il raddoppio dei termini di decadenza dell'attività accertatrice relativamente all'annualità per cui si riferisce il reato in parola, allo scopo di giustificare la formulazione di proposte di recupero a tassazione per una annualità che sarebbe decaduta dalle regole ordinaria negli anni dell'attività ispettiva, in cui sia data chiara esplicitazione "dell'allungamento dei termini" e della relativa ragione, il che impone un'attenta preliminare verifica circa l'eventuale sussistenza di esigenze di segretezza delle indagini tanto nei confronti degli indagati quanto di terzi, che possano ostare a detta esplicitazione.

### **Conclusione**

sembra logico osservare che sulla base del Decreto sulla certezza del Diritto che è ancora alle Camere, l'attività ispettiva della Guardia di Finanza svolta sui periodi d'imposta ove scatta il raddoppio dei termini potrebbe venire meno **se e solamente se** il contribuente aderisce alla Voluntary Disclosure facendone apposita richiesta entro il 30 Settembre 2015 agli uffici dell'Agenzia delle Entrate. Al di fuori da questa ipotesi, ed ivi esclusi i ravvedimenti operosi che non depenalizzano il contribuente da eventuali reati fiscali, è parere di chi scrive che tutti i dati ed informazioni raccolti nel corso delle attività ispettive dai verificatori ancorché, giusta la circolare 1/2008 della Guardia di Finanza, nel periodo di raddoppio dei termini, potranno essere utilizzati non solo nei confronti del contribuente assoggettato a verifica, ma anche nei riguardi dei contribuenti indirettamente coinvolti nel corso dell'attività ispettiva (Redditometro etc ...)

**7-08-2015**

***Dott. Andrea Lupini Commercialista***