

RIFORMA DEL TERMINE DI ACCERTAMENTO RADDOPPIATO LE INTERPRETAZIONI GIUDIZIARIE DEVONO ESSERE AGGIORNATE

di MARIO AGOSTINELLI

Il D.Lgs. 128/2015 modifica la normativa sui termini raddoppiati di decadenza dell'accertamento previsti per le violazioni presupposto dell'obbligo di comunicazione di notizia di reato ex art. 331 del c.p.p..

L'articolo 2 del D.Lgs. 128/2015 prevede che: *“il raddoppio (dei termini di accertamento ordinari) non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti (vale a dire entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero entro il termine del 31 dicembre del 5° anno successivo, a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata, in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi)”*.

In altre parole, il termine raddoppiato di accertamento, di cui al terzo comma dell'articolo 43 del DPR 600/73 (ovvero dell'articolo 57 del DPR 633/72), non opera se entro i termini ordinari di accertamento, l'Agenzia delle Entrate o la Guardia di finanza non hanno espletato l'adempimento prescritto dall'articolo 331 del c.p.p. e, pertanto, non hanno già accertato la sussistenza di uno dei presupposti fattuali previsti dalle disposizioni in materia di reati tributari ed hanno provveduto a farne denuncia al PM.

Le interpretazioni, formulate dalla Corte Costituzionale (Sentenza 247/2011) e dal recente orientamento giuridico di conseguenza formatosi (sent. Cassazione n. 9974/2015), devono essere sincronizzate con il nuovo testo normativo.

Preliminarmente si deve rilevare che, l'interpretazione giuridica deve essere sicuramente riformulata per tenere conto che, ai sensi del nuovo testo normativo, la condizione per operare il termine raddoppiato non è più limitata alla sola sussistenza di obiettivi elementi che comportano l'obbligo di presentare la denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (sent. 247/2011 par. 5.1.2), ma si dilata ad ulteriori due circostanze fattuali:

- Che l'amministrazione finanziaria riscontri, entro il termine breve dell'accertamento, gli obiettivi elementi presupposto di reato tributario;
- Che l'amministrazione finanziaria presenti la denuncia della notizia di reato, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., entro il termine breve di decadenza dell'accertamento.

Ci si chiede quindi se, tenuto conto anche della ratio della modifica normativa apportata, le nuove condizioni ex lege operino esclusivamente sul profilo formale o siano idonee ad incidere più profondamente e sostanzialmente sull'interpretazione fornita dalla giurisprudenza.

TERMINE DI DECADENZA DELL'ACCERTAMENTO FISCALE.

IL NUOVO ARTICOLO 43 DEL DPR 600/73.

L'articolo 43 del DPR 600/73 disciplina i termini di decadenza dell'attività di accertamento prevedendo che:

1 Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2 Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

*3 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. **Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria di termini di cui ai commi precedenti.***

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

La suprema Corte Costituzionale (sent. 247/2011), ha fornito gli elementi di definizione della norma contenuta nel comma 3 dell'articolo 43 del DPR 600/73, precisando che, i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una proroga dei termini ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente al verificarsi di eventi peculiari ed eccezionali.

I termini raddoppiati sono termini fissati dalla legge (ex lege) che operano in modo automatico in presenza di una speciale condizione esattamente individuata dalla norma stessa: "la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000".

Secondo la Corte Costituzionale, quindi, la norma indica un termine di accertamento diverso e autonomo da quello ordinario che opera se e sole se sussistono elementi obiettivi che comportano l'obbligo di denuncia penale per i reati prescritti dal D.Lgs. 74/2000.

Sotto tale profilo, come oltre meglio argomentato, la norma sottrae, ai fini della verifica del presupposto oggettivo di applicazione del termine raddoppiato, ogni rilevanza alle valutazioni soggettive e arbitrarie esercitabili dall'amministrazione finanziaria, potendo operare, il maggiore termine, solo laddove sussista un obiettivo elemento che coincide con una fattispecie presupposto di reato tributario ai sensi del D.Lgs. 74/2000. All'amministrazione non è attribuito alcun margine di discrezionalità ai fini dell'applicazione della norma che disciplina il termine raddoppiato.

La norma individua quindi due diversi, indipendenti e autonomi termini di decadenza dell'accertamento, che determinano scadenze differenziate in ragione della gravità della violazione riscontrata:

- il termine breve opera in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati previsti dal D.Lgs. 74/2000;
- il termine raddoppiato che opera in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è l'obbligo di denuncia penale.

Ai sensi del nuovo testo letterale della norma, l'obbligo di denuncia dovrà sorgere e dovrà essere adempiuto entro il termine breve a pena di inapplicabilità delle disposizioni che regolano il raddoppio del termine.

L'interpretazione della Corte costituzionale, quindi, sul punto non risulta più adeguata, in quanto, ai fini dell'operatività del maggior termine di accertamento non è più sufficiente la sussistenza dell'obbligo di denuncia, ma è necessario che tale obbligo sia riscontrato (e quindi sorto) e adempiuto entro il termine breve di accertamento.

In altre parole, l'applicabilità del maggior termine di accertamento non è più unicamente connotata alla fattispecie di illecito tributario che è anche presupposto di reato, ma anche all'ulteriore presentazione della denuncia che deve essere effettuata entro il termine breve di accertamento.

FINALITA' DELLA NORMA SUL TERMINE RADDOPPIATO

La Corte costituzionale ha precisato che, la ratio legis, indicata nella relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 223/2006 (di introduzione della norma sui termini raddoppiati), secondo la quale, le disposizioni in argomento sono dirette a consentire la circolazione delle prove dal giudizio penale al procedimento tributario, costituisce una finalità eventuale, accessoria e non sufficiente a rappresentare la disciplina in trattiva.

La finalità della norma è quella di concedere un maggior termine di accertamento per le violazioni di più elevata gravità e di maggior disvalore e la finalità coincidente con la circolazione di elementi probatori dal giudizio penale al procedimento tributario è, dunque, solo eventuale e accessoria.

Il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale e oggi dalla presentazione della denuncia penale entro il termine di decadenza breve, a prescindere dalla dinamica che può interessare il procedimento penale.

Infatti, l'obbligo di denuncia ex art. 331 del c.p.p. sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali, il cui accertamento è devoluto al giudice penale.

La sussistenza di elementi obiettivi presupposto dell'obbligo di presentazione della denuncia ex art. 331 del c.p.p. assicura l'applicabilità dei maggiori termini di accertamento alle sole violazioni di più grave intensità, perfezionando la effettiva finalità della norma.

PRESUPPOSTO DI APPLICAZIONE DEL TERMINE RADDOPPIATO

Con riferimento al previgente testo normativo, la Corte Costituzionale, con sentenza 247/2011, ha affermato che il raddoppio del termine è subordinato unicamente all'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

Tale interpretazione deve, ora, essere sincronizzata con il nuovo testo normativo, secondo il quale, il raddoppio del termine di accertamento, risulta subordinato alle seguenti tre condizioni:

- insorgenza dell'obbligo di denuncia penale;
- riscontro del presupposto che comporta l'obbligo di denuncia penale entro il termine breve;
- presentazione della denuncia penale entro il termine breve.

Rispetto al precedente testo normativo non è più sufficiente il mero riscontro dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa, richiedendo, la nuova normativa, l'ulteriore condizione coincidente con l'esecuzione dell'adempimento entro il termine di decadenza ordinario dell'accertamento.

In ogni caso, nonostante l'intervenuta modifica, conserva validità la parte dell'interpretazione, sopra indicata, secondo la quale, il presupposto applicativo del maggior termine di accertamento, continua a prescindere da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

Su tale aspetto interpretativo, la Corte Costituzionale, ha rilevato che, l'impianto normativo, che disciplina il termine di accertamento raddoppiato, non è in contrasto con i principi Costituzionali di imparzialità e di buon andamento dell'attività amministrativa, perché non attribuisce alcun potere discrezionale e non controllabile all'amministrazione finanziaria.

Infatti, osserva il supremo giudice, "il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, fondata su elementi puramente indiziari e strumentalmente enfatizzati, 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)”.

Inoltre e con riferimento all'incontrollabilità, la Corte osserva che, il sistema processuale tributario consente, il controllo giudiziario della legittimità della valutazione e dell'apprezzamento esercitato dall'amministrazione finanziaria circa la sussistenza degli obiettivi elementi presupposto dell'obbligo di denuncia penale.

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.

E' 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 dalla norma in trattativa; 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.

Ne deriva in conclusione che, il raddoppio dei termini è prioritariamente subordinato alla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale e che lo stesso non opera se l'amministrazione non effettui gli adempimenti di presentazione della denuncia entro il termine di decadenza breve.

In tal contesto, assume assoluta rilevanza, quindi, la verifica dell'obbligo di denuncia penale.

L'obbligo di denuncia sorge dal momento della conoscenza dell'esistenza di un fatto riconducibile ad una fattispecie illecita e presupposto di reato tributario, individuato con sicurezza e non sulla base di elementi puramente indiziari o idonei unicamente a formulare ipotesi o sospetti, senza la necessità di accertare l'esistenza del reato, subordinata a giudizi di valore complementari al fatto tipico, quali la sussistenza dell'elemento soggettivo e della anti giuridicità, la cui competenza è di esclusiva pertinenza del giudice penale.

Pertanto, il raddoppio dei termini potrà unicamente operare nelle ipotesi in cui sia riscontrata una violazione presupposto di reato quando l'amministrazione finanziaria sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi della fattispecie illecita, non potendo operare in tutte quelle ipotesi nelle quali l'amministrazione, sulla base degli elementi probatori raccolti, formula una mera ipotesi di presupposto di reato.

Sarà il giudice di merito Tributario che dovrà verificare il presupposto di cui sopra, giudice che dovrà negare l'applicazione del maggiore termine nel caso in cui la denuncia penale risulti fondata su ipotesi formulate dalla stessa amministrazione.

In tal senso, la recente sentenza della cassazione 9974/2015 ha affermato che:

“solo per impedire che il raddoppio sia adoperato in maniera distorta, ossia comunicando al p.m. notizie di reato manifestamente infondate al solo fine di beneficiare del più ampio termine di decadenza, la Corte costituzionale devolve al giudice di merito il compito di vigilare sull'osservanza degli elementi minimi richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'insorgere dell'obbligo di denuncia e di negare l'applicazione del termine allungato in casi d'iniziativa di denuncia palesemente pretestuose, se non addirittura caluniose (art. 368 c.p.c.), rivelatrici di un uso distorto dello strumento legale apprestato dall'art. 43 terzo comma de DPR 633/72”.

L'interpretazione formulata dalla giurisprudenza è conforme al vigente regime del cosiddetto doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 20.

Tuttavia non vi è dubbio che, il giudice tributario non potrà prescindere da alcune ipotesi di valutazione espresse dal giudice penale come nel caso di decisione di archiviazione perché il fatto non sussiste. In tale caso, infatti, il giudice di merito dovrà, su impulso della parte ricorrente, valutare le motivazioni di tale valutazione che ha una diretta influenza sulla valutazione della sussistenza del presupposto dell'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p..

In tal ambiente interpretativo, la nuova norma, imponendo l'obbligo di anticipare la presentazione della denuncia penale, potrà produrre anche effetti sul piano sostanziale, derivanti dalla possibile anticipata conoscenza della decisione dell'autorità giudiziaria penale; infatti, laddove la motivazione di tale decisione contenga elementi di convincimento circa la sussistenza o meno dei presupposti di cui all'obbligo di riferire all'autorità giudiziaria, la conoscenza anticipata della stessa potrà consentire al contribuente di meglio corroborare la propria eccezione.

SCHEMA DI APPLICAZIONE DEI TERMINI RADDOPPIATI**Sintesi della normativa****Sentenza 9974/2015 corretta alla luce della riforma del D.Lgs. 128/2015**

- a) il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, e dalla presentazione della denuncia entro il termine di decadenza breve;
- b) l'obbligo di denuncia "sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale";
- c) "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";
- d) subordinare il raddoppio dei termini a un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, "contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 20";
- e) l'obbligo di denuncia opera quando si "sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita";
- f) sussiste "il dovere del Giudice tributario di vagliare autonomamente (o su richiesta del contribuente) la presenza dell'obbligo di denuncia".

23 settembre 2015

Mario Agostinelli