Raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento

Avv.ti Tributaristi
Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

E' in attesa dell'approvazione definitiva, lo schema di decreto legislativo recante "disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", approvato dal Consiglio dei ministri il 21 aprile 2015 che attua anche la delega fiscale (articolo 8, comma 2, legge 23/2014) in tema di raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento, in presenza di violazioni penali tributarie.

All'art. 8, comma 2, viene, infatti, espressamente previsto che <<Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la 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 >>.

Orbene, lo schema di decreto attuativo in materia di certezza del diritto, lo scorso 11 giugno ha già incassato il via libera delle Commissioni di Camera e Senato, con tre condizioni e sette osservazioni da sottoporre all'attenzione dell'Esecutivo.

Tra le condizioni, le Commissioni chiedono che nel novero delle fattispecie che possono determinare il raddoppio dei termini di accertamento siano ricomprese le notizie di reato presentate dalla Guardia di finanza. Per quanto concerne la fase transitoria della limitazione del raddoppio dei termini, inoltre, il parere suggerisce la modifica della nozione degli atti i cui effetti sono fatti salvi alla data di entrata in vigore del provvedimento, sostituendo l'indicazione degli "atti impositivi" con la più specifica nozione di "atti di controllo".

Giova ricordare, che la disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento, in presenza di una notizia di reato tributario, è stata introdotta dall'articolo 37, commi 24, 25 e 26, del decreto legge 223/2006.

In particolare, il comma 24 ha integrato l'articolo 43 del Dpr 600/1973, tramite l'inserimento del terzo comma, in base al quale "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".
In virtù delle citate norme, gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati qualora il pubblico ufficiale, nell'esercizio delle sue funzioni, constati una violazione per la quale sussiste l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 74/2000. Ciò vuol dire che il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione dei redditi, ovvero del quinto anno in caso di omessa presentazione della dichiarazione, diviene, pertanto, 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero del decimo anno in caso di omessa presentazione della dichiarazione.
Sul punto, tante e diverse le recenti interpretazioni giurisprudenziali di merito sempre però più attente nel valutare la fondatezza del raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento in presenza di reati tributari. Pronunce che si inseriscono a poca distanza dall'ordinanza della Corte costituzionale 247/2011 che, nel confermare la legittimità, in presenza di reato, del raddoppio del termine di decadenza, ha sancito il dovere dei giudici di merito, a richiesta del contribuente, di svolgere un controllo sul riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia per evitare un utilizzo strumentale della segnalazione da parte dell'amministrazione. E così, la Ctr dell'Umbria (237/1/11 e 41/02/2012) ha ritenuto che se il reato tributario è prescritto, l'ufficio non può usufruire del raddoppio. Ad analoghe conclusioni è poi giunta sia la Ctp di Vicenza (824/1/12) sia, più di recente, la Ctp di Ancona (102/2/13). A ciò va poi aggiunto che l'amministrazione, proprio per consentire alle Commissioni tributarie di operare la valutazione richiesta dalla Consulta, deve produrre la comunicazione di reato, circostanza che, di norma, non avviene. Per queste ragioni alcune commissioni (Ctp di Milano, sentenze 231/40/2011 e 327/5/2011, Ctp Reggio Emilia, 135/1/2012, Ctp Treviso, 73/5/2012, Ctp Lecco, 74/1/12) hanno chiarito che, non potendo verificare la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, il raddoppio in questione non è legittimo.
Più nello specifico, i Giudici milanesi con la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, 12 dicembre 2011, n. 372/3/11 hanno avuto modo di affermare come si formi, in capo all'Ufficio che intenda avvalersi del raddoppio dei termini per l'accertamento, un obbligo di allegazione di copia della denuncia penale presentata alla Procura della Repubblica. I suddetti Giudici, infatti, chiariscono che la "mera" omessa allegazione della denuncia – se non sanata nemmeno in corso di causa – impedisce al giudice di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'articolo 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 e, quindi, la legittima applicazione del raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento. Sotto il profilo dell'onere probatorio, pertanto, è l'Amministrazione finanziaria che ha l'obbligo di giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 (CTR Bari n. 68/8/2013 dell'11.10.2013).
Peraltro, con una recentissima sentenza, la Ctr Veneto, sezione di Mestre, 877/19/15 depositata il 19 maggio 2015 stabilisce che è illegittimo l'utilizzo del raddoppio dei termini di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria laddove non sia in grado di produrre prove che possano consentire al giudice tributario di verificare la sussistenza del reato e dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale. Qualora, infatti, a seguito di un accertamento oltre i termini ordinari, il contribuente impugni il relativo atto impositivo eccependo la decadenza del potere di accertamento, il giudice tributario adito è chiamato ad esaminare le prove addotte dall'ufficio e a verificare se lo stesso abbia agito con imparzialità o abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni sul raddoppio dei termini al fine di fruire ingiustificatamente di un termine di accertamento più ampio.
Ecco che, le pronunce dei giudici veneti sembrano pienamente conformarsi a quanto sancito dalla Corte suprema con la sentenza 9974 del 15 maggio 2015. Con questa pronuncia, infatti, per la prima volta i giudici di Piazza Cavour hanno avuto modo di precisare che, anche se l'archiviazione penale non fa venir meno il raddoppio dei termini di decadenza, il giudice tributario deve impedire che il raddoppio sia utilizzato in maniera distorta dall'amministrazione finanziaria mediante l'invio al pubblico ministero di notizie di reato manifestamente infondate al solo fine di beneficiare del più ampio termine. In questo contesto il giudice di merito deve negare l'applicazione del termine allungato in ipotesi di denuncia palesemente pretestuose, se non addirittura calunniose, rivelatrici di un uso distorto dell'istituto. Ciò significa che, l'obbligo di denuncia penale da parte del fisco scatta quando i verificatori siano 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.
Va brevemente ricordato, infatti, che i termini di decadenza sono previsti per soddisfare un interesse ordinamentale di carattere "pubblicistico ", vale a dire che gli atti siano compiuti in un tempo preciso ed inderogabile, con la conseguenza che il decorso di tale termine estingue automaticamente il diritto non esercitato in quei termini.
Con particolare riguardo alla disciplina fiscale, tale principio trova riscontro nella scansione temporale a cui è sottoposta l'emissione degli avvisi di accertamento, soggetti appunto a decadenza, "in ragione di fondamentali esigenze di certezza e di stabilizzazione".
A ben vedere, tutti i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti sono ordinariamente regolati, per esigenza di tutela della certezza e trasparenza del rapporto tributario, appunto, da termini di decadenza (e non di prescrizione); inoltre, i termini di accertamento, per espressa previsione di legge (rafforzata) non sono derogabili. Ragion per cui, il contribuente dovrà rimarcare nei propri atti difensivi qualsiasi argomentazione utile per eventualmente contestare l'intempestività usata dai controllori nell'espletare le loro specifiche mansioni.