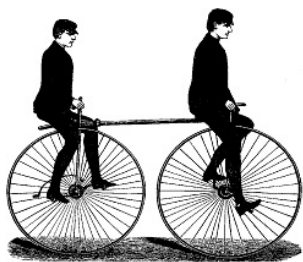


## Giurisprudenza

# Legittimo il raddoppio dei termini se l'illecito è "degno" di denuncia

20 Ottobre 2015

La conclusione delle vicenda penale non intacca il procedimento tributario e non interviene sui tempi a disposizione dell'ufficio finanziario per svolgere l'azione di accertamento



Ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato, per cui l'intervenuta prescrizione del reato non impedisce ex se l'applicazione del termine raddoppiato.

L'obbligo di denuncia sussiste, infatti, anche in presenza di una causa di non punibilità o di estinzione del reato o di cause impeditive della prosecuzione delle indagini il cui accertamento, in virtù del principio del

doppio binario, è riservato al giudice penale.

Lo ha stabilito la Cassazione con la sentenza 20043 del 7 ottobre 2015, condividendo i principi espressi dalla Corte costituzionale con la sentenza 247/2011.

## La vicenda processuale

La controversia nasce dall'impugnazione di un avviso di accertamento notificato alla contribuente nel dicembre del 2012 e relativo all'anno 2005, con il quale venivano richieste una maggiore Irpef e maggiori addizionali a seguito della rettifica induttiva (per omessa dichiarazione dei redditi) operata nei confronti di una società a responsabilità limitata a ristretta partecipazione, di cui la contribuente era socia insieme al marito: l'imputazione era avvenuta in virtù della presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili extracontabili accertati in capo alla società, ormai pienamente riconosciuta dalla giurisprudenza.

La Ctr del Lazio, confermando la statuizione dei primi giudici, rigettava l'appello della contribuente, ritenendo operante il raddoppio dei termini per l'accertamento previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973, in virtù del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi commesso dalla società: la contribuente non poteva ritenersi estranea alle omissioni della società sia in quanto onerata della vigilanza sia per la presunzione di avvenuta distribuzione degli utili extracontabili ai soci di cui non aveva fornito prova contraria.

Con il successivo ricorso per cassazione, la contribuente denunciava violazione e falsa applicazione del predetto articolo 43, in quanto i giudici di appello avevano fondato l'operatività della disciplina sul raddoppio dei termini su una denuncia penale riguardante un soggetto terzo (il legale rappresentante della Srl), senza considerare poi che l'azione penale nei suoi confronti era prescritta, trattandosi di dichiarazione infedele (non era contestato infatti che la contribuente avesse presentato la propria dichiarazione dei redditi).

### **La pronuncia della Cassazione**

La Cassazione, nel rigettare il ricorso della contribuente, ha ricordato i principi espressi dalla Corte costituzionale con la sentenza 247/2011.

Con tale sentenza, il giudice delle leggi, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale relativa alla norma introduttiva del raddoppio dei termini per l'accertamento, ha chiarito che il raddoppio dei termini consegue al mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale e opera a prescindere dall'esistenza di cause di non punibilità, il cui accertamento è riservato all'autorità giudiziaria penale; in altri termini, ciò che rileva è l'astratta configurabilità di un'ipotesi delittuosa, spettando poi al giudice tributario il dovere di controllare la sussistenza degli elementi minimi richiesti dall'articolo 331 cpp per l'insorgere dell'obbligo di denuncia, in modo da evitarne un utilizzo strumentale da parte degli organi di controllo al solo fine di beneficiare del più ampio termine di decadenza. Né, tanto meno, può influire sull'operatività di tale disciplina l'esistenza di una pronuncia definitiva sulla sussistenza del reato, in quanto ciò contrasterebbe con il principio del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dall'articolo 20 del Dlgs 7472000.

Applicando tali principi alla fattispecie concreta, secondo la Cassazione, *"risulta evidente che, ai fini del solo raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice, rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato e l'intervenuta prescrizione del reato non è di per sé stessa d'impedimento all'applicazione del termine raddoppiato per l'accertamento"*.

Inoltre, con specifico riguardo alla posizione del componente di società a ristretta base partecipativa, *"il raddoppio dei termini per l'accertamento consegue al mero riscontro di fatti*

*comportanti l'obbligo di denuncia penale (nella specie, quantomeno, il reato di dichiarazione infedele, avendo la socia, come dedotto anche in ricorso, presentato dichiarazione dei redditi a fini IRPEF per l'anno 2005), indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale”.*

### **Ulteriori osservazioni**

L'articolo 37 del DI 223/2006, commi da 24 a 26, ha modificato, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini Iva, la disciplina dei termini per l'attività di accertamento prevista, rispettivamente, all'articolo 43 del Dpr 600/1973 e all'articolo 57 del Dpr 633/1972, aumentando al doppio la durata dell'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento in presenza di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal Dlgs 74/2000.

La *ratio* della norma, come precisato nella relazione governativa al provvedimento, è quella 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 dalla autorità giudiziaria*”.

La disposizione ha dato adito ad alcuni dubbi interpretativi relativi, in particolare:

- alla possibilità di utilizzare la norma sul raddoppio dei termini anche in relazione ad annualità già definite per effetto dello spirare degli ordinari termini di decadenza
- all'incidenza, sul regime di raddoppio dei termini, delle cause di non punibilità o di estinzione del reato nonché degli esiti del procedimento penale eventualmente favorevoli al contribuente, quali il decreto di archiviazione ovvero, nel caso di rinvio a giudizio, la sentenza di proscioglimento.

In merito alla prima questione, era ampiamente dibattuto se la norma consentisse la riapertura di termini già trascorsi oppure se, in un'ottica più garantista, essa dovesse essere intesa come volta a consentire il solo raddoppio dei termini non ancora decorsi al momento dell'inoltro della *notitia criminis*.

Chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della norma *de qua*, la Consulta, con l'ormai famosa sentenza 247/2011, ha escluso la violazione degli articoli 3 e 24 della Costituzione (invocati in quanto la norma avrebbe irragionevolmente prorogato o riaperto termini di decadenza ormai scaduti, così ledendo l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e il diritto di difesa dei contribuenti); secondo la Corte, infatti, la norma non “riapre” o “proroga” termini già spirati, ma ne introduce differenti applicabili a fattispecie *ab origine* diverse. Non c'è una “reviviscenza”, ma si tratta di un termine diverso.

In sostanza, con la loro introduzione, il legislatore ha previsto due diversi termini di decadenza per l'azione di accertamento, uno (termine "doppio") applicabile nei confronti delle fattispecie per le quali sussiste l'obbligo di denuncia penale, l'altro (termine "breve") applicabile alle fattispecie per le quali non sussiste tale obbligo.

La questione è stata ora definitivamente risolta con un intervento normativo: l'articolo 2 del Dlgs 128/2015, vigente dal 2 settembre 2015, ha aggiunto all'articolo 43, comma 3, del Dpr 600/1973 (in materia di imposte dirette) e all'articolo 57, comma 3, del Dpr 633/1972 (in materia di imposta sul valore aggiunto) il periodo *"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 dei termini di cui ai commi precedenti"*.

Il terzo comma della norma in esame, nel prevedere un regime transitorio, fa salvi *"gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto"*.

Parimenti, sono fatti salvi, sia gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del Dlgs 218/1997, se notificati prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo in parola, sia i processi verbali di constatazione redatti ex articolo 24 della legge 4/1929, *"dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la norma impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015"*.

Le modifiche sopra richiamate si pongono in linea con i principi di certezza del diritto e di trasparenza nei rapporti tra Fisco e contribuente declinati dalla legge delega 23/2014.

In merito all'altra questione, che involge i rapporti tra processo penale e procedimento tributario, già con la circolare 54/2009, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che poiché l'ampliamento dei termini di accertamento è collegato *"alla mera sussistenza dell'obbligo di denuncia"*, esso opera *"a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegue alla denuncia"*.

Questa ricostruzione sistematica sarebbe avvalorata dall'interpretazione letterale della disposizione e dalla *ratio* che se ne desume, *"non considerando 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 condanna penale del contribuente"*.

Ulteriori elementi addotti a sostegno di questa interpretazione sono il richiamo al *"principio di*

*separazione tra procedimento amministrativo di accertamento e procedimento penale” (articolo 20 del Dlgs 74/2000): del resto, ove il legislatore avesse voluto derogare allo stesso, lo avrebbe fatto esplicitamente, come nel caso della deducibilità dei costi da reato, laddove ha previsto che il sopravvenire di una sentenza definitiva di assoluzione o di non luogo a procedere determina il rimborso delle maggiori imposte versate per effetto della indeducibilità di tali costi; ciò in quanto verrebbe meno il presupposto dell’ineducibilità ovvero l’utilizzo dei costi per il compimento di attività delittuose (cfr articolo 8, comma 1, del Dl 16/2012, come interpretato dalla circolare 32/2012).*

La sentenza della Corte costituzionale sopra richiamata ha avvalorato tale interpretazione laddove ha stabilito che l’obbligo di denuncia sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali, il cui accertamento è demandato eventualmente all’autorità giudiziaria penale: è fondamentale, invece, l’astratta configurabilità di un’ipotesi delittuosa, in quanto il presupposto dell’obbligo di denuncia è *“l’esistenza di una notizia di reato che, pur non necessitando la certezza o anche il dubbio circa l’esistenza dello stesso, deve essere riconducibile ad una fattispecie illecita”*, mentre *“i giudizi di valore complementari al fatto tipico vale a dire antigiuridicità e dolo, competono invece in via esclusiva all’autorità giudiziaria”* (cfr Cassazione, sentenza 9974/2015).

di

**Francesco Brandi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/legittimo-raddoppio-dei-termini-se-illecito-e-degno-denuncia>