

Disciplina e giurisprudenza dell'accertamento in presenza di fattispecie a rilevanza penale

# Raddoppio termini rischioso

## Il pericolo è attribuire al fisco un potere incontrollabile

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E LUCIANA GARGANO

**A**repentaglio le garanzie del contribuente in presenza di violazioni penalmente rilevanti.

Il terzo comma degli artt. 43, dpr 600/1973, e 57, dpr 633/1972, così come integrati dal dl 223/2006 stabilisce che, in caso di constatazione di elementi penalmente rilevanti (ossia quegli elementi concernenti i delitti fiscali elencati nel dlgs 74/2000) i termini di decadenza dal potere di accertamento sono raddoppiati in relazione al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione. Tale disciplina, inserita al fine di garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini, se utilizzata in maniera non conforme alla ratio legis, farebbe correre il serio rischio, di fatto, di attribuire ai funzionari dell'amministrazione finanziaria un potere pressoché incontrollabile. E a (quasi) nulla è valso l'intervento della Consulta. La decisione n. 247 del 2011, intervenuta a chiarire, quanto meno negli intenti, la corretta interpretazione delle norme in materia, pur riconoscendo in ogni caso la legittimità, in presenza di reato tributario, del raddoppio del termine ordinario di decadenza dell'accertamento, non è sicuramente bastata a dirimere definitivamente la questione, e la giurisprudenza di merito sinora intervenuta ne è la dimostrazione. L'assunto della Corte costituzionale si baserebbe su di un elemento in virtù del quale non può parlarsi di riapertura o proroga dei termini perché «i termini brevi e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse che non interferiscono tra loro e alle quali si riconnettono diversi termini di accertamento». La sentenza mette in evidenza che le disposizioni censurate non creano alcuna incertezza, né rimettono l'allungamento del termine a una scelta dell'ufficio, perché non sono collegate alla valutazione discrezionale dell'amministrazione finanziaria in ordine alla denunciabilità penale dei fatti, ma all'obiettiva denunciabilità di tali fatti ex lege al momento in cui l'ufficio venga a conoscenza degli elementi comportanti tale obbligo. Inoltre, una tale impostazione non viola neanche il diritto di difesa del contribuente, in quanto tale diritto trova tutela, oltre che nella controllabilità giudiziale della sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge, nel fatto che i pubblici uffici hanno l'obbligo di procedere senza ritardo alla denuncia.

### Accertamenti con dichiarazione

Anno d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine ordinario (breve)	Termine prorogato ai sensi della legge 289/2002	Termine prorogato ai sensi del dl 223/2006 (lungo)	Termine prorogato ai sensi della legge 289/2002 e del dl 223/2006 (cumulo in ogni caso non ammesso dalla consulta)
2001	2002	31.12.2006	31.12.2008	31.12.2010	31.12.2012
2002	2003	31.12.2007	31.12.2009	31.12.2011	31.12.2013
2003	2004	31.12.2008		31.12.2012	
2004	2005	31.12.2009		31.12.2013	
2005	2006	31.12.2010		31.12.2014	
2006	2007	31.12.2011		31.12.2015	
2007	2008	31.12.2012		31.12.2016	
2008	2009	31.12.2013		31.12.2017	
2009	2010	31.12.2014		31.12.2018	
2010	2011	31.12.2015		31.12.2019	
2011	2012	31.12.2016		31.12.2020	
2012	2013	31.12.2017		31.12.2021	

### Accertamenti senza dichiarazione

Anno d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine ordinario (breve)	Termine prorogato ai sensi della legge 289/2002	Termine prorogato ai sensi del dl 223/2006 (lungo)	Termine prorogato ai sensi della legge 289/2002 e del dl 223/2006 (cumulo in ogni caso non ammesso dalla consulta)
2000	2001	31.12.2006	31.12.2008	31.12.2011	31.12.2013
2001	2002	31.12.2007	31.12.2009	31.12.2012	31.12.2014
2002	2003	31.12.2008		31.12.2013	
2003	2004	31.12.2009		31.12.2014	
2004	2005	31.12.2010		31.12.2015	
2005	2006	31.12.2011		31.12.2016	
2006	2007	31.12.2012		31.12.2017	
2007	2008	31.12.2013		31.12.2018	

### Accertamenti in ipotesi di adesione

Termine per accertamento - condono 2002 - Imposta sul valore aggiunto	
Prima del condono	31.12.2007
In mancanza di condono	31.12.2009
In presenza di condono	immediata
In presenza di condono	in seguito alla sentenza della Corte di giustizia Ue
In presenza di condono	in seguito alla sentenza della Corte costituzionale (in presenza di denuncia a seguito di reato)
In presenza di condono	in seguito alla manovra finanziaria 2012
In presenza di condono (in presenza di mancato pagamento delle rate)	in seguito al decreto Monti

### Scadenza blindata

Appena spirato il termine per l'accertamento per i contribuenti che avevano aderito al condono 2002 e provveduto ai relativi versamenti. Per essi, i termini per l'accertamento ai fini Iva pendenti al 31/12/2011 erano stati prorogati di un anno. Come chiarito dalla circolare n. 1/E del 13/1/2012, in base al combinato disposto degli artt. 57, comma 3, del dpr 633/1972, e 2, comma 5-ter, del dl 138/2011 il termine decadenza per l'accertamento dell'annualità 2012 ai fini Iva è scaduto il 31/12/2012. Ma proprio la sentenza n. 247/2011 della Corte costituzionale vieta tale meccanismo giuridico.

La Consulta, infatti, da un lato ha dato ragione al Fisco, sostenendo che i termini raddoppiati anche se il reato è emerso quando il periodo di imposta è già decaduto, ma dall'altro ha messo «un paletto» a ciò, sostenendo che, se è vero che il raddoppio si verifica sempre, è altrettanto vero che il termine raddoppiato è un termine «blindato», che non si cumula con altre proroghe. La Corte costituzionale ha stabilito che il termine «lungo» di otto anni non si cumula, per esempio, con la proroga biennale per chi non ha aderito ai condoni (art. 10, legge n. 289 del 2002).

La sentenza, infatti, così recita: «Nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'amministrazione finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'amministrazione». Quindi la norma che proroga gli accertamenti per l'anno 2002 sino al 31/12/2012 è incostituzionale e i contribuenti che si siano ritrovati a subire accertamenti per tali anni d'imposta potranno utilizzare tale interpretazione giuridica per sostenere l'illegittimità dei recuperi d'imposta.