

L'effetto di una sentenza della Corte costituzionale del 1990 che anticipa gli effetti

Raddoppio termini sterilizzato

È sufficiente la legge delega fiscale per le nuove regole

DI STEFANO LOCONTE
E FLAVIA DI LUCIANO

Niente raddoppio dei termini in mancanza di notizia di reato tempestivamente trasmessa. L'applicazione della nuova disciplina del raddoppio dei termini di accertamento non dovrà attendere l'approvazione del decreto legislativo della delega fiscale per trovare applicazione. È la Corte costituzionale infatti, con la sentenza 224/1990, che stabilisce l'immediata efficacia giuridica dei contenuti di una legge delega. E la legge delega fiscale (legge 23/2014) prevede, infatti, già nei suoi criteri che il raddoppio dei termini si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia prima della scadenza dei termini ordinari di accertamento.

La portata dell'applicazione dell'indirizzo interpretativo della Corte costituzionale, conferisce un'efficacia giuridica immediata alla novella legislativa con i conseguenti effetti sugli accertamenti in corso e, soprattutto, sulle valutazioni funzionali ai fini dell'adesione dei contribuenti alla procedura di voluntary disclosure.

La disciplina dei termini di accertamento in presenza di fattispecie che hanno rilevanza penale si avvia verso

una regolamentazione e una razionalizzazione nell'ambito della legge delega fiscale pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale ed entrata in vigore il 27 marzo 2014. In particolare, l'art. 8, comma 2, legge per la delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23 demanda al governo «la definizione della portata applicativa» della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che esso si verifichi «soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia», ai sensi dell'art. 331 cpp effettuato entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza.

Al riguardo, giova ricordare che ai sensi dell'art. 43, dpr. 600/73, commi 1 e 2, il termine ordinario per l'accertamento è costituito, a pena di decadenza, dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi, ovvero del quinto anno successivo a quello in cui la stessa avrebbe dovuto essere presentata nell'ipotesi di omessa dichiarazione.

Il terzo comma della menzionata norma introduce tuttavia un'eccezione, prevedendo la possibilità di raddoppiare i suddetti termini, «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».

Tali principi operano anche nell'ambito della procedura di voluntary disclosure.

In particolare, le annualità interessate dalla procedura di collaborazione volontaria sono tutte quelle ancora accertabili ai fini fiscali al momento della presentazione della domanda di accesso alla menzionata procedura; pertanto, dovranno essere ricomprese nella domanda di regolarizzazione tutte quelle infedeltà dichiarative commesse nei periodi d'imposta dal 2010 al 2013, mentre in caso di omessa dichiarazione dovranno essere oggetto di emersione anche le violazioni dichiarative commesse a partire dal periodo d'imposta 2009.

I termini ordinari di decadenza per l'accertamento, come innanzi illustrati, devono tuttavia intendersi raddoppiati nel caso in cui sussista una violazione che comporta un obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal dlgs 74/07 pur in presenza di una procedura di disclosure che riguardi paesi white list o a questi parificati ai fini della

procedura di regolarizzazione (Svizzera, Montecarlo e Liechtenstein).

Con la legge delega è stato previsto che il raddoppio dei termini si applichi solo in presenza di un fatto di pronta verificabilità («l'effettivo invio della denuncia») che dovrà realizzarsi entro il termine ordinario di accertamento, cosicché se il predetto invio avverrà dopo la scadenza di quest'ultimo non si determinerà alcun raddoppio.

Tale intervento legislativo assume enorme rilevanza, giacché esplica effetti immediati anche sulle annualità accertabili nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, laddove la disciplina del raddoppio si applicherà solamente al sussistere dei presupposti sopra evocati.

In particolare, la Corte costituzionale, con la pronuncia 4 maggio 1990 n. 224 (che in motivazione richiama ulteriori precedenti della stessa Corte), ha statuito che sotto il profilo del contenuto, la legge delega è un vero e proprio atto normativo, ossia «un atto diretto a porre, con efficacia erga omnes, norme (legislative) costitutive dell'ordinamento giuridico: norme che hanno la particolare struttura e l'efficacia proprie dei «principi» e dei «criteri direttivi», ma che, per

ciò stesso, non cessano di possedere tutte le valenze tipiche delle norme legislative».

È invero, nonostante la stessa rappresenti una deroga costituzionalmente stabilita al principio secondo il quale «la funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere» (art. 70 Cost.) e nonostante sia attribuita alla competenza riservata delle Assemblee parlamentari (art. 72, ultimo comma Cost.), nella sua qualità di atto-fonte, la legge delega non contiene caratteri differenziali tali da comportare un regime di impugnazione diverso da quello proprio delle altre leggi.

In applicazione di tali principi, quindi, i contenuti di cui alla riforma in tema di raddoppio dei termini verrebbero a poter essere immediatamente applicabili e, conseguentemente, nessun raddoppio potrà operare in caso di emersione di fattispecie avente rilevanza penale all'interno della procedura di collaborazione volontaria in quanto, appunto, tale emersione sarebbe avvenuta dopo la scadenza dei termini ordinari di accertamento e, quindi, quando, sulla base della novella legislativa, non è più possibile fruire del termine lungo per effettuare l'accertamento.