

# La giurisprudenza sul raddoppio dei termini di accertamento

di **STEFANO LOCONTE** E **LUCIANNA GARGANO**

Il legislatore ha previsto, con l'integrazione operata dal dl n. 223 del 2006 alle norme di cui agli artt. 43 del dpr n. 600 del 1973 (in tema di imposte sui redditi) e 57 del dpr n. 633 del 1972 (in tema di imposta sul valore aggiunto) che, in caso di constatazione di elementi penalmente rilevanti, per tali intendendosi quegli elementi concernenti i delitti fiscali elencati nel dlgs n. 74 del 2000, i termini di decadenza dal potere di accertamento sono raddoppiati in relazione al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

A seguito di tale novella normativa, ma soprattutto a seguito degli effetti che la stessa avrebbe potuto far registrare con riferimento a quelle posizioni considerate ormai «chiuse» e nei cui confronti il Fisco avrebbe potuto, di fatto, assumere un potere pressoché incontrollabile (si veda *ItaliaOggi Sette* del 21 gennaio 2013), è intervenuta la Corte costituzionale.

La sentenza della Consulta n. 247, del 25 luglio 2011, pur molto criticata dalla dottrina, ha tracciato delle «linee guida» nella interpretazione e conseguente utilizzazione della normativa di riferimento, riconoscendo, in ogni caso, la legittimità, in presenza di reato tributario, del raddoppio del termine ordinario di decadenza del potere di accertamento.

A fronte di tale recente intervento, numerose sono già le pronunce giurisprudenziali che si sono susseguite e che continuano a essere oggetto di emissione da parte delle Commissioni tributarie. Il compito di cui si sono fatti carico i giudici tributari è di cercare di delimitare i confini di legalità al cui interno l'Amministrazione finanziaria

può muoversi.

Di seguito un'ampia rassegna, finalizzata proprio a illustrare i percorsi argomentativi seguiti, sia precedentemente all'intervento della Corte costituzionale, sia successivamente allo stesso.

\*\*\*\*\*

## **L'ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, n. 266, del 29 aprile 2010**

Con l'ordinanza n. 266, del 2010, la quale si pone come l'anticamera della citata decisione della Consulta, n. 247 del 2011, i giudici napoletani trasmettevano gli atti alla Corte costituzionale ritenendo rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 57, dpr n. 633 del 1972, nel testo modificato dall'art. 37, comma 25, dl 4 luglio 2006, n. 223.

La controversia interessata dall'ordinanza di qua riguardava una società che, dopo aver provveduto, per i periodi di imposta 2001 e 2002, alla definizione automatica delle annualità pregresse ai fini Iva, ex art. 9, della legge n. 289 del 2002 e aver effettuato i dovuti versamenti, nella dichiarazione Iva relativa al periodo 2003 esponeva un credito, riportato dalla precedente annualità. Credito che nelle annualità successive era oggetto di ordinaria compensazione.

L'Agenzia delle entrate, con atto del luglio 2008, ha disconosciuto gli effetti delle dichiarazioni di condono presentate dalla società, in quanto non comprensive di tutti i periodi di imposta ancora accertabili, come invece prescritto dal su richiamato art. 9, legge 289/2002.

La società impugnava il diniego e la Commissione tributaria provinciale di Napoli accoglieva il ricorso con sentenza del 2009. L'Agenzia, sulla base di un p.v.c. (processo verbale di constatazione) della Gdf elevato nel corso del 2008, emetteva e notificava nei confronti della società, sempre nel corso del 2008, due avvisi di accertamento, rispettivamente relativi ai periodi di imposta 2002 e 2003 (a termini, quindi, oramai scaduti relativamente all'anno 2002).

La società accertata proponeva separati ricorsi eccependo, per quanto di nostro interesse:

- l'efficacia preclusiva del condono effettuato per l'anno di imposta 2002 e la conseguente cristallizzazione del credito di imposta;

- l'inapplicabilità, nella fattispecie, del raddoppio del termine di accertamento e, in ogni caso, l'incostituzionalità della interpretazione dell'art. 37 che legittimasse la riapertura dei termini di accertamento con riferimento ad annualità ormai «cristallizzate» e «stabilizzate»;

- l'inapplicabilità della proroga biennale per l'accertamento, ai sensi dell'art. 10, della legge 289/2002.

I giudici napoletani, come detto, trasmettevano gli atti alla Corte costituzionale ritenendo rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 57, dpr 633/72, così come novellato, per contrasto:

- con l'art. 24 della Costituzione, laddove, innovando la precedente disciplina, pregiudica il diritto di difesa del contribuente: l'omessa previsione di un ragionevole termine di notifica dell'atto impositivo, oggettivamente determinato, infatti, introduce, ad avviso della Commissione, un elemento di incertezza, oltre a una distanza eccessiva tra il fatto e la contestazione, vanificando la difesa;

- con l'art. 3 della Costituzione, laddove, consentendo discipline differenziate per la notifica dell'accertamento, introduce irragionevoli elementi di disparità di trattamento;

- con gli artt. 3 e 97 della Costituzione, laddove, assegnando al potere discrezionale degli uffici l'individuazione delle fattispecie che comportano l'applicazione della regola del raddoppio dei termini, introduce irragionevoli elementi di violazione dei principi di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa;

- con l'art. 25 della Costituzione, laddove introduce, con effetto retroattivo, elementi di natura sostanzialmente sanzionatoria, in violazione dell'art. 25 della Carta costituzionale, oltre che dei già richiamati principi di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa.

Tale ordinanza, come detto, risulta essere l'anticamera della pronuncia della Consulta, successivamente intervenuta nel 2011. Nel frattempo, le Commissioni Tributarie nazionali hanno continuato a esprimersi in materia di raddoppio dei termini, manifestando una divergenza di orientamenti talmente marcata, da sfiorare la completa incoerenza.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, n. 170, del 4 ottobre 2010**

Con la sentenza n. 170 del 2010, i giudici emiliani,

chiamati a giudicare in ordine all'applicazione della proroga dei termini per l'accertamento in concomitanza con l'accertamento di violazioni dell'ordinamento tributario penalmente rilevanti, sanciscono che «laddove l'Amministrazione finanziaria invochi l'estensione del termine per l'accertamento in virtù di fattispecie delittuose punite a mente del dlgs 10 marzo 2000, n. 74 così come previsto dall'art. 37, dl n. 223/2006, al giudice tributario è devoluta la competenza a conoscere del fatto-reato limitatamente alla legittimità dell'applicazione dell'invocata disposizione». Partendo dall'esame della disciplina, il collegio esamina il comma 3, dell'art. 43, del dpr n. 600 del 1973, così come novellato, giungendo ad affermare che, stante il tenore letterale della disposizione, è proprio la giurisdizione tributaria a essere chiamata a una distinta e autonoma valutazione circa l'effettiva sussistenza dei presupposti del fatto-reato contestato al contribuente, la quale, e solo essa, avrà come conseguenza ex lege l'estensione del periodo nel quale l'Amministrazione finanziaria potrà legittimamente esercitare l'attività di accertamento. Solo e soltanto all'esito di tale verifica, pregiudiziale in quanto la carenza di potere costituirebbe vizio assorbente le questioni di merito, il giudice potrà ulteriormente conoscere della causa e dei motivi di contestazione.

In particolare, nel caso di specie, la Commissione ha ritenuto sussistenti gli elementi per procedere alla contestazione del delitto ex art. 2, del dlgs 74/2000, non avendo il contribuente adeguatamente dimostrato la veridicità di un documento fiscale sul quale si era basata la redazione della dichiarazione annuale.

### **La sentenza della Corte di cassazione, Sez. III pen., n. 42462, del 30 novembre 2010**

La vicenda posta all'attenzione della Suprema corte ha il suo antecedente storico e fattuale in un pregresso accertamento, per il quale era stato instaurato altro procedimento penale, già in fase dibattimentale, avente ad oggetto l'artificiosa creazione, attraverso acquisti fittizi, di un credito Iva in capo alla società accertata, relativamente all'anno di imposta 2002. Tale credito veniva reso oggetto di compensazione negli anni successivi.

La società, nell'ambito del proprio ricorso eccepiva violazione ed errata applicazione del disposto di cui all'art. 43, dpr 600/73, così come novellato dalle disposizioni del dl 223/2006. In particolare, la società osservava, in sintesi, che l'accertamento delle illecità della condotta posta in essere nel 2008 trovava il suo fondamento in fatti relativi al periodo di imposta dell'anno 2002 e alla relativa dichiarazione del 2003. Il termine di decadenza per gli accertamenti fiscali relativi all'esercizio 2003 era maturato il 31 dicembre 2007, mentre il processo verbale di constatazione relativo ai reati oggetto di indagine era stato redatto nel 2008. Deduceva, dunque, la società, che, al fine di ritenere applicabile, nel caso in esame, la norma sul raddoppio dei termini, la contestazione dei fatti costituenti reato sarebbe dovuta avvenire entro il termine di decadenza originariamente stabilito, non essendo altrimenti giustificato il raddoppio stesso, né il contribuente più vincolato alla conservazione delle scritture contabili dopo la scadenza del termine ordinario per l'eventuale accertamento. Aggiungeva, la società medesima, che la

L. n. 212 del 2000, art. 3, stabilisce che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati e che le disposizioni di cui alla suddetta legge costituiscono attuazione di principi fissati nelle norme della Costituzione.

A fronte di tali eccezioni, la Corte di Cassazione osservava che, «L'assunto secondo il quale l'accertamento della violazione costituente reato sarebbe comunque dovuto intervenire nei termini previsti dalla norma prima della modifica non trova riscontro nel dato normativo, che, anzi, al comma 26, dello stesso articolo, stabilisce che le disposizioni di cui ai commi 24 e 25, si applicano allorché siano ancora pendenti i termini di cui al dpr n. 600 del 1973, art. 43, commi 1 e 2, e al dpr n. 633 del 1972, art. 57. È il caso, poi, di rilevare, quanto alla ratio delle disposizioni citate, che risulta evidente lo scopo perseguito dal Legislatore di armonizzare i termini previsti per l'accertamento delle violazioni fiscali punite con sanzione amministrativa con quelli, più lunghi, di prescrizione dei reati tributari, sicché non sussistono ragioni per ipotizzare l'illegittimità costituzionale della norma» (identica motivazione si rinviene altresì nella sentenza n. 11917, del 29 marzo 2012, della medesima Corte di Cassazione, Sez. III, pen.).

### **La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, n. 112, del 2 dicembre 2010**

Con la sentenza n. 112, del 2 dicembre 2010, la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso passa in rassegna quelle che si sono rivelate essere delle vere e proprie criticità emergenti, come anticipato, a seguito della novella sulle norme che disciplinano il raddoppio dei termini. In particolare, la sentenza de qua si sofferma su quale sia il presupposto del raddoppio dei termini (la violazione penalmente rilevante o la denuncia), nonché sul tema della sindacabilità della valutazione operata dall'Amministrazione in ordine al verificarsi di detto presupposto e infine sul tema dell'eventuale coinvolgimento, nell'applicazione del raddoppio, di soggetti terzi rispetto a colui che è sospettato di aver commesso il reato tributario. Trattavasi, nel caso di specie, di accertamento relativo al reddito dichiarato da una società di persone con riferimento al periodo di imposta 2003. Accertamento tuttavia notificato alla società solo nel 2009, ossia a termini «ordinari» già scaduti.

I rilievi dell'Amministrazione finanziaria si basavano sulla pretesa indeducibilità di una minusvalenza su partecipazioni di importo superiore a 5 milioni di euro, realizzata per effetto della liquidazione della società di capitali partecipata, dovuta alla mancata comunicazione alla Direzione regionale delle Entrate, ai sensi dell'art. 1, comma 4, del dl 24 settembre 2002, n. 209. La tesi dell'Agenzia si fonda sull'assunto in base al quale detta indeducibilità, peraltro già discutibile sul piano amministrativo, assume - muovendo dalla tesi per cui costo deducibile equivale a costo fittizio - rilevanza penale ex dlgs n. 74 del 2000. Da ciò il raddoppio degli ordinari termini di accertamento, laddove, si segnala, la trasmissione della notizia criminis parrebbe avvenuta anch'essa successivamente allo spirare dei suddetti termini ordinari.

Tre le questioni sulle quali i giudici veneti si concentrano, ovvero:

- se il raddoppio dei termini operi anche nel caso in cui la trasmissione della denuncia sia successiva allo spirare del termine di accertamento ordinario;

- se al giudice tributario sia riservato un giudizio di sindacabilità sulla valutazione degli organi accertatori circa la sussistenza di una violazione punita ai sensi del dlgs 74/2000, che abbia determinato il raddoppio dei termini;

- se la rilevanza penale dell'indeducibilità di un costo per la società di persone possa determinare, o determini, il raddoppio altresì del termine ordinario di accertamento previsto per la rettifica della dichiarazione dei redditi del socio.

La prima delle su indicate questioni viene risolta dal collegio in senso affermativo, sulla base della considerazione per la quale il presupposto del raddoppio dei termini non consisterebbe nella trasmissione della notizia criminis, bensì nella commissione di quello che viene considerato illecito penalmente rilevante.

Con riferimento al secondo aspetto, invece, la Commissione veneta ritiene necessaria la sindacabilità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria da parte del giudice tributario, pena l'illegittimità costituzionale della norma sul raddoppio: non è infatti pensabile, sostengono i giudici, che il raddoppio operi solo sulla base di un orientamento in tal senso dell'organo accertatore, il quale rappresenta la parte forte del rapporto d'imposta.

Da ultimo, quanto all'estensione soggettiva del raddoppio, i giudici veneti hanno espresso parere negativo per un duplice ordine di ragioni: (I) perché «la responsabilità penale è personale e dunque non può esservi automatismo nella punibilità nel raddoppio dei termini dato che quest'ultimo è dal legislatore ancorato a una contestuale individuabilità, per la medesima fattispecie, di ipotesi di reato che comporta obbligo di denuncia penale»; (II) perché, soprattutto sotto il profilo dell'elemento soggettivo, nel comportamento tenuto dai soci non è dato riscontrare alcuna rilevanza penale «e dunque non è configurabile un obbligo di denuncia penale relativo al comportamento da loro tenuto».

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Aosta, n. 1, del 13 gennaio 2011**

Altra pronuncia, il cui contenuto costituisce oggetto di ulteriore spunto di riflessione con riferimento alla corretta interpretazione delle disposizioni sul raddoppio dei termini, risulta essere la sentenza n. 1/11, del 13 gennaio 2011, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Aosta. Punto centrale della controversia posta all'analisi dei giudici valdostani risulta(va) essere, senza dubbio, la sussistenza o meno di un profilo penale nella condotta del legale rappresentante di una società il quale, a detta dell'Ufficio accertatore, avrebbe occultato, totalmente, la documentazione contabile, in tal modo incorrendo nell'illecito penale previsto e sanzionato dall'art. 10, del dlgs n. 74 del 2000. L'ipotesi di reato, cioè, costituirebbe il presupposto per il raddoppio dei termini accertativi, che ha permesso all'Ufficio di notificare gli avvisi di accertamento relativi agli anni dal 1998 al 2003 e utilizzare i ricavi presunti dell'anno 1999 per determinare sinteticamente quelli degli anni dal 2004 al 2006.

Orbene, i giudici concludono la propria analisi af-

fermando come apparisse «credibile che ..., essendo la società in liquidazione non abbia più tenuto alcuna contabilità, commettendo così un illecito fiscalmente sanzionabile, ma che non ha rilevanza penale».

Motivano, infatti, i giudici, sostenendo che «occorre, infatti, considerare che presupposto indispensabile per l'esistenza del reato è che la documentazione esista. L'art. 10 del dlgs n. 74/2000 punisce esclusivamente l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili, ma non la loro omessa istituzione. In assenza di prova dell'occultamento la condotta è punita come mero illecito amministrativo dall'art. 9 del dlgs n. 471/1997 (Cass. 27.1.2003 n. 3881, Cass. 28.5.2002 n. 20786. Del resto, ..., nessuna delle parti in causa è stata in grado di fornire notizie sugli sviluppi che ha avuto la comunicazione notizia di reato trasmessa alla Procura della Repubblica, per cui è da presumere che la stessa sia già stata archiviata», giungendo, in tal modo, alla conclusione per la quale «da quanto sopra esposto non risulta giustificato il raddoppio dei termini prescrizionali invocato dall'Ufficio per gli anni dal 1998 al 2003».

Ma tale pronuncia lascia emergere una ulteriore problematica di importanza tutt'altro che secondaria ai fini di una completa e corretta comprensione (e applicazione delle norme di riferimento), laddove, infatti, ci si soffermi sulla «ambigua formulazione degli artt. 43 del dpr 600/73 e 57 del dpr 633/72, nella parte in cui viene sostenuto che i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso».

La dottrina, infatti, ha evidenziato come la Corte costituzionale non si sia soffermata su tale aspetto, facendo sì, in tal modo, che alcuni uffici procedano, come di fatto sta accadendo, a una interpretazione «estensiva» della disposizione, privilegiando il dato testuale rispetto alla ratio legis. La quaestio sulla quale ci si interroga, infatti, attiene all'ipotesi che, poiché i delitti dichiarativi (come ad esempio la dichiarazione infedele) si perfezionano con l'invio della dichiarazione, qualora il reato sia da ricondurre alla dichiarazione relativa al periodo di imposta 2011, lo stesso si perfeziona nell'anno successivo con l'invio dell'Unico 2012, laddove, conseguentemente e «letteralmente, sarebbe quest'ultimo periodo d'imposta a dover subire il raddoppio dei termini». Tuttavia, la medesima dottrina precisa che «così non è, perché sarebbe assurdo che gli uffici accertassero il 2012 entro i termini raddoppiati per violazioni tributarie commesse, fiscalmente, nel 2011».

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara, n. 74, del 17 febbraio 2011**

Con la sentenza n. 74, del 17 febbraio 2011, la Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara ha sancito il principio secondo cui il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento opera anche con riferimento all'Irap, posto che il dlgs n. 446/97 rende applicabili i termini di cui all'art. 43, dpr n. 600/73. Inoltre, il raddoppio si verifica anche se l'elemento penalmente rilevante, presupposto per il raddoppio, emerge in un momento in cui i termini per accertare il periodo d'imposta sono già decorsi, e non ha rilievo, ai fini del raddoppio,

il fatto che la notizia di reato non sia ancora stata inoltrata al Pm.

La fattispecie esaminata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2003: in particolare, la rettifica de qua derivava da un recupero Iva, Irpeg e Irap conseguente a operazione ritenuta inesistente, la quale, profilandosi anche quale ipotesi di reato, aveva altresì comportato la denuncia all'Autorità giudiziaria.

La società ricorrente eccepeva la tardività dell'atto impugnato per intervenuta decadenza dal potere accertativo, ai sensi degli artt. 43, del dpr n. 600/73 e 57, del dpr n. 633/72, stante l'inapplicabilità della norma sul raddoppio dei termini, qualora la notizia criminis sia emessa e inoltrata dopo la scadenza dei termini stessi, nonché l'inapplicabilità, in ogni caso, del raddoppio dei termini all'Irap.

La Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara ha ritenuto infondata l'eccezione di parte ricorrente, sostenendo, nella specie, che: a) il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento opera anche con riferimento all'Irap, posto che il dlgs n. 446/97 rende applicabili i termini di cui all'art. 43 dpr n. 600/73; b) il raddoppio dei termini si verifica anche se l'elemento penalmente rilevante emerge in un momento in cui i termini per accertare il periodo d'imposta sono già decorsi; c) non ha rilievo, ai fini del raddoppio, il fatto che la notizia di reato non sia ancora stata inoltrata al Pubblico Ministero.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino, n. 97, dell'8 giugno 2011**

Si pone altresì l'attenzione su una pronuncia che, pur intervenuta in un momento appena precedente rispetto alla emissione della sentenza n. 247 Corte cost. più volte richiamata, ha tuttavia preso in considerazione un argomento altresì trattato da quest'ultima, ovvero quello relativo al vaglio circa la sussistenza dell'obbligo di invio della denuncia.

Precisamente, la Commissione tributaria provinciale di Torino, con la pronuncia n. 97/15/11, dell'8 giugno 2011, ha sostenuto la necessità che sia vagliato altresì l'esito del procedimento penale nel frattempo instaurato.

Ciò che i giudici piemontesi hanno tenuto a evidenziare, invero, risulta essere il fatto che non si tratta di una violazione del cosiddetto «doppio binario», bensì si tratta di considerare il motivo per cui il procedimento/processo penale ha avuto esito favorevole al contribuente.

I giudici, in particolare, sanciscono che, nella specie, il gip aveva decretato l'archiviazione «in quanto trattasi di notizia di reato infondata e non vi sono sufficienti elementi per sostenere l'accusa in giudizio ex art. 125 Disp. att.», e non può di sicuro avere rilievo il diverso parere dell'Agenzia delle entrate, con riferimento, ovviamente, all'applicabilità del termine raddoppiato.

È vero, cioè, che il raddoppio opera a prescindere dall'esito del processo penale, ma ciò deve essere interpretato nel senso che se un fatto non costituisce reato, non sussiste nemmeno l'obbligo di invio della denuncia. Non

è, inoltre, possibile ritenere che l'organo verificatore sia libero di definire o meno il rilievo penale di una condotta, «come, in ultima analisi, non si può ritenere lo stesso fatto penalmente irrilevante sul piano oggettivo e invece rilevante sul piano soggettivo (cioè della personale convinzione dell'ufficio)».

Il decreto di archiviazione evidenzia, cioè, che il fatto non ha mai assunto rilevanza penale, da ciò il venir meno dell'obbligo di denuncia e, come conseguenza, dell'operatività del maggior termine di decadenza per l'accertamento.

### **Il parere del Consiglio di stato, n. 1225, del 20 giugno 2011**

Interessante si rivela, nell'ambito della presente rassegna, quanto meno da un punto di vista dell'analisi delle «reazioni» all'interpretazione della normativa sui termini, il parere espresso dal Consiglio di stato a seguito di apposita relazione dell'Agenzia delle entrate, a mezzo della quale quest'ultima evidenziava le problematiche, di carattere interpretativo, sorte in materia di termini di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal dlgs 74/2000, relative ad annualità, comprese quelle per le quali i contribuenti potevano avvalersi delle sanatorie fiscali previste dalla legge 289/2002, alle quali, per l'effetto dell'art. 10 della medesima legge, sia applicabile la proroga di due anni dei termini per l'accertamento.

A fronte di tali problematiche, il Consiglio di stato ha rilevato che la norma contenuta nel nuovo art. 43, del dpr 600/1973 «si colloca nella zona dei rapporti tra processo penale e procedimento tributario. Essa sancisce il raddoppio dei termini, presentando una struttura logica lineare: una condizione (che sussista l'obbligo di denuncia) e un effetto (il raddoppio dei termini per l'accertamento). Per quanto riguarda la ratio che lega condizione ed effetto la relazione al dl 233/2006 usa queste parole: «Con i commi da 24 a 26 si apportano modifiche ai termini di decadenza dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Tali modifiche nascono dall'esigenza 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 dall'autorità giudiziaria». La relazione non prende alcuna posizione in proposito. La sezione, ai fini di una più meditata soluzione delle questioni giuridiche sottese alla richiesta di parere, chiede, dunque, che l'Amministrazione prenda posizione sui punti specifici oggetto del quesito, eventualmente anche con riferimento al dato della rilevanza delle vicende nei rapporti con il processo penale».

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari, n. 192, del 29 luglio 2011**

Con la sentenza n. 192/4/2011, la Commissione tributaria provinciale di Bari ha sancito che il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale, previsto nel caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale, non si applica retroattivamente. Tale assunto deriva dalla considerazione per la quale la natura sanzionatoria della disposizione che ha introdotto il raddoppio dei termini in-

durrebbe a escluderne l'applicazione ai periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore di quest'ultima.

La fattispecie esaminata dal Collegio barese aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2004: in particolare, la rettifica de qua derivava da un recupero di Iva conseguente a una operazione ritenuta inesistente, la quale - profilandosi anche un'ipotesi di reato - aveva altresì comportato la denuncia all'autorità giudiziaria. L'impugnazione si fondava, in via preliminare, su una eccezione di decadenza dell'ufficio dal potere impositivo, avendo, quest'ultimo, notificato l'atto oltre il termine stabilito dall'art. 57, del dpr n. 633 del 1972.

La Ctp barese ha accolto il ricorso giudicando fondata tale preliminare eccezione del ricorrente, sostenendo, nella specie, che «non può ritenersi applicabile il raddoppio dei termini previsto nel caso, tra l'altro non confermato, che si verterebbe in ipotesi di reato tributario, in quanto l'invocato articolo 37, comma 24, del dl 223/2006, non può trovare applicazione retroattiva, tenuto conto del carattere sanzionatorio che ne deriverebbe al ricorrente».

Non è mancato, tuttavia, chi ha segnalato come tale pronuncia, seppur nella sua inequivocabilità, non possa che lasciare perplessi, «quantomeno perché lo stesso decreto ha sancito che la norma si applica a decorrere dal periodo di imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto, erano ancora pendenti i termini per l'accertamento».

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, n. 231, del 26 settembre 2011**

Ben più fondata, al contrario, è da ritenersi la sentenza n. 231/40/2011, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale ha cura di evidenziare come la semplice enunciazione, nell'atto di accertamento e/o nel precedente Processo verbale di constatazione, dell'inoltro della notizia di reato alla Procura della repubblica, senza fornire ulteriori elementi, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio dei termini. Così operando, infatti, il giudice tributario non viene messo nelle condizioni di valutare - esattamente come previsto dalla Consulta - se l'Amministrazione abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale della normativa in questione.

Precisamente, il Collegio milanese ribadisce che «in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onus probandi della sussistenza di detti presupposti (i requisiti per l'applicabilità del raddoppio dei termini, ndr) è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dalla legge», laddove, al contrario, nella specie, alcun elemento di prova circa la sussistenza del reato era stato fornito dall'Amministrazione finanziaria, e, per di più, alcuna dimostrazione era stata neppure fornita circa l'avvenuta instaurazione del procedimento penale.

Si segnala come la sentenza appena richiamata sia da considerarsi assolutamente di rilievo, in un'ottica di sempre maggiore tutela del contribuente. La stessa, infatti, concerne una fattispecie frequente, relativa ai nessi tra elementi passivi fittizi e dichiarazione infedele, con riguardo ovviamente non alla sussistenza del reato, ma al raddoppio dei termini di accertamento. Se non emerge il

carattere fittizio della posta, il termine raddoppiato non potrà operare. Tale pronuncia ha offerto alla dottrina prevalente lo spunto per una serie di riflessioni.

La preoccupazione, come sottolineato anche nell'ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Napoli n. 266 del 29.4.2010 che aveva rimesso gli atti alla Corte costituzionale nell'ambito del procedimento da cui poi è scaturita la sentenza n. 247/2011, è sempre stata quella di evitare che l'Ufficio potesse usufruire di un potere (illimitatamente) discrezionale di estendere i termini dell'accertamento in base ad una soggettiva e soprattutto non controllabile e non controllata valutazione circa la necessità o meno di presentare una denuncia penale per potenziali reati, magari su elementi meramente indiziari e strumentalmente enfatizzati, al fine di ottenere il raddoppio in questione. Tale possibilità dovrebbe - o quanto meno, potrebbe - essere esclusa, come avvenuto nel caso giudicato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, da due elementi concorrenti:

- necessità dei presupposti espressamente richiesti dall'art. 331 del codice di procedura penale;

- possibilità di opposizione del contribuente e sindacato e accertamento del giudice tributario sulla sussistenza dei presupposti per il legittimo raddoppio dei termini.

Quanto al primo punto, si segnala come già la Guardia di finanza, con la circolare n. 1/2008, aveva limitato la possibilità di presentare una denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, affermando che «non sembra consentito ritenere che ogni caso di evasione possa configurare un indizio di reato sol perché, teoricamente, possono essere superate le soglie di punibilità; se così fosse, in presenza di un reato quale quello di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del dlgs n. 74/2000, ogni rilievo sostanziale formulato dai verificatori, concretizzando sul piano amministrativo nella maggioranza dei casi una situazione di infedeltà dichiarativa, imporrebbe il sistematico e generalizzato ricorso alle disposizioni del codice di procedura penale».

Dal che si evince un obbligo, per l'Ufficio, di rispettare quanto richiesto dal Legislatore e precisato dalla Corte costituzionale, laddove, in caso contrario, potrebbe trovarsi a strumentalizzare la denuncia per beneficiare della proroga, presentandola ogni qualvolta siano scaduti i termini «brevi» per l'accertamento, indipendentemente dalla sua fondatezza, con ulteriori -e gravissime, ça va sans dire- conseguenze a carico del contribuente.

Sul punto, peraltro, non ha mancato di pronunciarsi la Giurisprudenza della Cassazione, la quale, in più occasioni, ha specificato quali sono gli elementi che fanno scattare l'obbligo di denuncia penale da parte del pubblico ufficiale, essendo necessario che il soggetto sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare, escluse le cause di estinzione o di non punibilità, le quali possono essere valutate esclusivamente dall'autorità giudiziaria. Il che equivale a dire che non può ritenersi in alcun modo sufficiente il semplice sospetto di una eventuale attività illecita.

Si segnala, in particolare, a tal proposito, la sentenza n. 15400, dell'11 febbraio 2008, delle Sezioni unite della Corte di cassazione, nell'ambito della quale - con riferimento alla possibilità, per il pubblico ufficiale, di

incorrere nell'applicazione di una sanzione a seguito di omessa denuncia - si statuisce che «la punibilità per l'omissione della denuncia da parte del pubblico ufficiale è subordinata: 1) alla sussistenza di un fatto reato; 2) alla ragionevole percepibilità di questo da parte del soggetto agente; 3) al conseguente obbligo che costui, per la sua qualità, abbia di riferirne alla A.G.». Da tale pronuncia si evince chiaramente, seppur a contrariis, come, al fine dell'inoltro della denuncia, sia da considerarsi (assolutamente) necessaria la percezione della oggettiva esistenza di una violazione penale, oltre al fatto che il pubblico ufficiale sia in grado di individuare, con sicurezza, gli elementi del reato oggetto di (eventuale) denuncia. Al contrario, qualora il medesimo abbia un mero sospetto di una possibile attività illecita, deve -ricorrendone le condizioni- semplicemente adoperarsi per impedire l'eventuale commissione del reato, non essendo in tal modo tenuto all'inoltro della denuncia. Per quanto riguarda, invece, il secondo punto sopra richiamato, è previsto - o meglio, risulta essere adesso espressamente possibile - un controllo giudiziario sull'operato dell'Ufficio.

Innanzitutto, presupposto fondamentale è che sia il contribuente ad avanzare tale tipo di richiesta, laddove, dunque, solo in tal caso potrà scattare il controllo del giudice tributario. Quest'ultimo avverrà, appunto, attraverso una valutazione «ora per allora», cioè della cosiddetta «prognosi postuma»: si dovrà, cioè, accertare, in sede di giudizio, se al momento della presentazione della denuncia vi erano i presupposti per l'obbligatorietà della stessa. Dunque, esattamente come avvenuto nel caso posto all'analisi dei giudici milanesi - la Commissione tributaria verificherà «se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento».

E va da sé, ovviamente, come in tal caso si porrà a carico dell'Ufficio l'onere probatorio.

### **La Sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pesaro, n. 136, del 10 ottobre 2011**

Tale pronuncia ha affermato il principio secondo cui l'annullamento in autotutela di una parte della originaria pretesa tributaria, che riconduce le somme accertate al di sotto delle soglie di punibilità, determina il venir meno dei presupposti per la denuncia penale e, di conseguenza, quelli per il raddoppio dei termini.

Precisamente, i giudici erano stati aditi a mezzo dell'impugnazione di un avviso di accertamento scaturito da una complessa indagine per la quale l'Ufficio, data la rilevanza penale delle violazioni contestate dalla Guardia di finanza, si era avvalso del raddoppio dei termini di accertamento. L'impugnazione riguardava un avviso di accertamento emesso ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, relativo al periodo di imposta 2004 e notificato nel 2010, i cui presupposti si rinvenivano nelle contestazioni delle operazioni intercorse tra la società ricorrente e una società ritenuta, dagli organi di controllo, esterovestita.

In particolare, da un lato veniva recuperata l'Iva in conseguenza del disconoscimento della non imponibilità delle operazioni realizzate nei confronti della società

esterovestita, in quanto considerate operazioni interne e, dall'altro, veniva recuperata l'Iva sugli acquisti effettuati in sospensione d'imposta a seguito del disconoscimento del plafond, determinato, però, non sulla base delle esportazioni effettuate nell'anno precedente, ma sulle operazioni effettuate nell'anno oggetto di contestazione.

Successivamente, l'Ufficio ha annullato in autotutela la rettifica operata in relazione all'errore effettuato nella determinazione del plafond.

La prima problematica affrontata dai giudici è stata quella di evidenziare come la contestazione relativa al recupero dell'Iva sugli acquisti in sospensione d'imposta sarebbe potuta essere evitata, se l'Ufficio avesse correttamente calcolato il plafond disponibile. Il venir meno dell'addebito avrebbe comportato, dunque, già nella fase di emissione dell'atto, il mancato superamento delle soglie di rilevanza penale.

Quindi, concludono i giudici, l'Ufficio non poteva avvalersi della norma che prevede il raddoppio dei termini, essendo venuta meno la condizione per il prolungamento dell'accertamento. Con la naturale conseguenza di una declaratoria di illegittimità dell'atto impugnato, in quanto emesso oltre gli ordinari termini di decadenza.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Brindisi, n. 194, del 10 ottobre 2011**

Ma i giudici di merito che nel frattempo si trovano ad applicare, interpretandoli, i nuovi principi sanciti nella sentenza n. 247 della Corte costituzionale aumentano mese dopo mese: la Commissione tributaria provinciale di Brindisi, infatti, con la pronuncia dello scorso 10 ottobre 2011, n. 194/3/11, ha affrontato anch'essa la problematica de qua, tuttavia, questa volta, da un punto di vista soggettivo. I giudici pugliesi hanno sancito che il raddoppio dei termini per l'accertamento non si applica automaticamente ai soci per il recupero del maggior reddito di partecipazione se la violazione della normativa fiscale ha comportato la denuncia penale dell'amministratore di una società a responsabilità limitata. In particolare, si è evidenziato come il raddoppio dei termini per l'accertamento delle maggiori imposte sul reddito scatti nell'ipotesi in cui sia il contribuente - e solo esso, dunque non un soggetto diverso - a commettere una violazione che comporta l'obbligo di denuncia.

Precisamente, la vicenda esaminata dai giudici brindisini trae origine dalla notifica a un contribuente di un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2003, per il maggior reddito di una partecipazione in una srl della quale risultava essere socio con una quota del 33%. L'Agenzia delle entrate, in particolare, aveva imputato pro quota a titolo di «utili distribuiti extra-bilancio» il maggior reddito accertato per lo stesso anno nei confronti della società.

Il contribuente, dunque, ha impugnato l'avviso di accertamento eccependo, preliminarmente, la decadenza dell'ufficio dal potere accertativo, sulla base della circostanza per la quale l'atto era stato notificato nel 2009 e, quindi, oltre il termine previsto dall'articolo 43, del dpr n. 600 del 1973, ovvero oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Nel merito, poi, il ricorrente ha contestato la pretesa

impositiva eccependo che la presunzione di distribuzione extra-bilancio dei maggiori utili accertati nei confronti della società era smentita dall'esito dei controlli (anche bancari) eseguiti nei suoi confronti dalla Guardia di finanza e dal fatto che non ricopriva nella società alcun ruolo di gestione o amministrazione.

La Commissione tributaria provinciale di Brindisi ha giudicato fondata l'eccezione di decadenza formulata dal ricorrente e ha accolto il ricorso. I giudici hanno osservato che il «prolungamento dei termini (di cui all'art. 43 cit., nella versione modificata dall'art. 37, del dl 223/2006, n.d.r.) non può essere applicato al caso di cui si discute, atteso che la denuncia di reato è stata disposta esclusivamente nei confronti dell'amministratore della società e non anche nei confronti del ricorrente».

In altre parole, il raddoppio dei termini per l'accertamento delle imposte può applicarsi esclusivamente nei confronti del soggetto che ha «personalmente» commesso la violazione penalmente rilevante.

### **La sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 227, del 24 novembre 2011**

Una interessante questione è quella affrontata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, n. 227, del 24 novembre 2011.

Nell'ambito di tale pronuncia, i giudici umbri hanno avuto modo di affermare come debba considerarsi decaduto dal potere di accertamento, l'Ufficio che sottoponga a Imposta sul valore aggiunto una cessione di ramo di azienda assoggettata precedentemente a Imposta di Registro una volta trascorsi tre anni.

La fattispecie aveva a oggetto una operazione di cessione di ramo di azienda avvenuta tra due società e assoggettata a imposta di registro, laddove, dunque, l'atto veniva regolarmente registrato dal competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate. Dopo circa cinque anni, un altro Ufficio, nel corso di un controllo nei confronti dell'impresa cedente, riqualificava l'operazione quale cessione di beni soggetta a Imposta sul valore aggiunto. Il contribuente aveva, così, impugnato la rettifica, eccependo, in via preliminare, la decadenza del potere di accertamento sulla base della circostanza per la quale, essendo stato l'atto correttamente registrato e assoggettato a relativa imposta, la eventuale rettifica sarebbe dovuta avvenire entro i tre anni previsti dall'art. 76, del dpr n. 131 del 1986. Ulteriore eccezione, inoltre, aveva riguardato il fatto che l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale si era proceduto alla registrazione dell'atto e al versamento della relativa imposta, nei tre anni successivi non aveva mosso alcuna eccezione in merito alla regolarità o meno di tale assoggettamento. Il contribuente ha incontrato parere completamente favorevole sia in primo grado, sia in secondo grado. In particolare, i giudici della Commissione tributaria regionale, nel giudicare irrilevante la circostanza, sollevata dall'Ufficio, in base alla quale, poiché si trattava di una rettifica ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, i termini ai quali fare riferimento sarebbero dovuti essere quelli relativi a tale imposta, hanno evidenziato, al contrario, come, in virtù dell'alternatività Iva/Registro, l'Ufficio, per individuare l'esatta natura giuridica dell'atto sottoposto a registrazione, e quindi contestare l'eventuale applicazione dell'una o dell'altra

imposta, deve in ogni caso osservare il termine perentorio dei tre anni, di cui all'art. 76 cit.

Senza contare, poi, sempre a detta dei giudici umbri, l'avvenuta violazione del principio di affidamento e buona fede del contribuente, formatosi nei tre anni seguiti alla registrazione dell'atto.

### **La sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 237, del 25 novembre 2011**

I giudici umbri hanno affrontato una ulteriore, e delicata, questione relativa alla corretta applicazione del raddoppio dei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, con la pronuncia n. 237, del 25 novembre 2011, i suddetti giudici hanno stabilito che se il reato tributario è prescritto, l'Amministrazione finanziaria non può usufruire del raddoppio dei termini per procedere all'accertamento. Nell'eventualità, invece, che risulti intervenuta un'archiviazione, il raddoppio può operare, a condizione che, tuttavia, l'atto di accertamento sia stato emesso prima della decisione del Giudice per le indagini preliminari.

La vicenda trae origine dalla notifica di due atti di accertamento relativi ai periodi di imposta 2001 e 2003, effettuata nell'agosto 2009, dunque oltre l'ordinario termine decadenziale.

L'Ufficio aveva giustificato il proprio operato sulla base della circostanza per la quale, nel dicembre 2008, la Guardia di finanza, a seguito di una verifica fiscale, aveva inoltrato alla Procura una comunicazione di notizia di reato per dichiarazione infedele.

La Procura, dal canto suo, non aveva proceduto per l'anno 2001 e, con riferimento all'anno 2003, aveva chiesto l'archiviazione per il relativo reato. Archiviazione, poi, intervenuta da parte del Gip nell'agosto 2009, tre giorni dopo la notifica dell'accertamento.

La Commissione provinciale adita, pur ritenendo corretto l'avvenuto raddoppio dei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria, aveva in ogni caso accolto nel merito i ricorsi del contribuente.

Era seguito apposito appello dell'Ufficio, e, a sua volta, appello incidentale del contribuente, nell'ambito del quale quest'ultimo aveva provveduto a eccepire nuovamente l'intervenuta decadenza dell'azione di accertamento per entrambi i periodi di imposta: con riferimento all'anno 2001, infatti, il reato era da considerarsi prescritto non solo al momento della notifica dell'accertamento, bensì già alla data di emissione del Processo verbale di constatazione; con riferimento all'anno 2003, invece, l'intervento dell'archiviazione avrebbe fatto venir meno la possibilità di applicazione del raddoppio dei termini.

Orbene, i giudici umbri, nel fare proprio il principio espresso dalla Consulta, tramite il quale, nel riconoscere la piena legittimità del raddoppio dei termini, si è comunque evidenziata, come già evidenziato, la necessità di un controllo, da parte del giudice tributario, in merito alla correttezza dell'operato dell'amministrazione, onde evitare un utilizzo pretestuoso e strumentale della notizia di reato al fine di fruire ingiustificatamente del più ampio termine di accertamento, hanno rilevato che, per l'anno 2011, poiché il reato di infedele dichiarazione era

già prescritto, non era ravvisabile il presupposto per il raddoppio dei termini e hanno conseguentemente annullato l'accertamento emanato in assenza del relativo potere. Al contrario, per l'anno 2003, poiché l'atto impositivo è stato notificato pochi giorni prima dell'archiviazione disposta dal Gip, il raddoppio dei termini deve ritenersi legittimo e operante.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, n. 372, del 12 dicembre 2011**

Altra pronuncia che segue ai dettami della Consulta, risulta essere la sentenza n. 372/3/11, del 12 dicembre 2011, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Milano. Tale pronuncia risulta essere perfettamente in linea con la sentenza, precedentemente analizzata ed emessa dalla medesima Commissione tributaria (n. 231/40/2011, ndr), alla quale si rimanda al fine di una analisi contestuale di entrambe. Nell'ambito di tale pronuncia i giudici milanesi 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 dpr n. 600 del 1973 e, quindi, la legittima applicazione del raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento. Nella fattispecie posta all'attenzione della Commissione tributaria milanese, l'Amministrazione finanziaria aveva notificato un avviso di accertamento nei confronti di una srl per l'anno d'imposta 2003, successivamente procedendo (precisamente nell'aprile 2011), sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, alla notifica di un (secondo) accertamento, integrativo del primo.

Al fine di giustificare l'emissione di tale secondo accertamento, avvenuta dopo la scadenza del termine ordinario (che nella fattispecie sarebbe stato il 2008, ovvero il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), l'Ufficio, precisando che l'Agenzia delle entrate avrebbe proceduto a integrare la notizia di reato, comunicata alla competente Autorità giudiziaria già in un momento precedente (cioè allo spirare del termine decadenziale) per i comportamenti penalmente rilevanti di cui all'art. 8, del dlgs n. 74 del 2000, invocava il raddoppio dei termini. La Ctp milanese ha dichiarato nullo l'atto (il secondo atto notificato, ndr) impugnato dalla Società, evidenziando, in primo luogo, come la sentenza della Consulta abbia riconosciuto in capo ai giudici tributari il potere/dovere di esperire i dovuti controlli circa la sussistenza dell'obbligo di denuncia, «compiendo al riguardo una valutazione ora per allora», laddove, invece, nel caso specifico, «tale valutazione si è rivelata impossibile in quanto «al fascicolo processuale non è stata allegata la copia fotostatica della denuncia penale presentata alla competente autorità giudiziaria per l'anno 2003». Quel passaggio, precisa la Ctp, rappresenta l'atto prodromico all'instaurazione del procedimento penale e la sua mancata produzione ha impedito di conoscere gli importi indicati, la data di compilazione e di



deposito presso l'ufficio. Senza tali elementi, concludono i giudici, è impossibile «effettuare il confronto inteso ad accertare la corrispondenza (senza con questo toccare il contenuto del reato)»».

Non essendo, in tal modo, soddisfatte le condizioni preordinate affinché si potesse stabilire se il raddoppio dei termini potesse ritenersi applicabile al caso de quo, l'atto impugnato (notificato dunque al di là degli ordinari termini di decadenza), è stato dai giudici milanesi dichiarato nullo.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 1, del 4 gennaio 2012**

Con sentenza n. 1, del 4 gennaio 2012, la Commissione tributaria provinciale di Milano ha sancito il principio secondo cui, in caso di violazioni penalmente rilevanti, nonché di invio, alla competente Procura della Repubblica del tribunale penale, della denuncia contenente la «notitia criminis», i termini di notifica sono (legittimamente) raddoppiati. La fattispecie esaminata dai giudici milanesi riguardava la nota vicenda di una casa stilistica, cui, a seguito di processo verbale di constatazione, era stato notificato un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva provveduto a rettificare la dichiarazione relativa al periodo di imposta 2004. In particolare, la rettifica derivava da un recupero Irpef, conseguente a una operazione straordinaria che aveva interessato il Gruppo di moda. La società ricorrente, oltre a contestare integralmente l'avviso di accertamento, eccepeva altresì la nullità dell'atto impugnato, in quanto notificato tardivamente, ovvero oltre i termini ordinari di cui all'art. 43, del dpr n. 600/73. Il Collegio meneghino ha tuttavia ritenuto infondata l'eccezione tardività della notifica sostenendo, nella specie, che l'operato dell'Ufficio fosse da considerarsi corretto, poiché in linea con la sentenza n. 247, del 27 luglio 2011 della Corte costituzionale. Ad avviso dei giudici milanesi, dunque, in presenza di violazione in materia di reati tributari ai sensi del dlgs n. 74/2000, a seguito della quale i funzionari dell'Amministrazione finanziaria procedano con l'invio della denuncia contenente la «notitia criminis» alla competente Procura della Repubblica del tribunale penale, i termini per notificare l'avviso di accertamento vengono (correttamente) raddoppiati rispetto a quelli ordinari.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, n. 135, del 26 marzo 2012**

Nell'ambito di tale pronuncia, i giudici emiliani hanno avuto modo di affermare come sia da considerarsi «illegittima la pretesa impositiva conseguente ad attività ispettiva iniziata successivamente all'intervenuta decadenza dei termini ordinari di accertamento, anche qualora sussista un'ipotesi di reato che possa astrattamente consentire il raddoppio dei termini per l'accertamento in mancanza di un vaglio critico del Giudice tributario».

Nel caso di specie, l'ente impositore aveva iniziato l'attività ispettiva per l'anno d'imposta 2004 in data 28 aprile 2010, e, successivamente a tale data, aveva notificato l'avviso di accertamento invocando la presenza di un reato per il quale il Giudice tributario non è stato in grado di verificare i presupposti dell'obbligo di denuncia.

In particolare, la fattispecie esaminata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia aveva a oggetto l'impugnazione di un atto di contestazione, con il quale veniva irrogata al contribuente una sanzione amministrativa per una serie di operazioni, relative, come detto, al periodo di imposta 2004, censurate dall'Ufficio.

Il ricorrente eccepeva la nullità dell'atto per intervenuta decadenza dal potere di accertamento dell'Ufficio, ai sensi dell'art. 43, del dpr n. 600/73.

Il Collegio emiliano ha osservato che la Corte costituzionale, con sentenza n. 247, del 27 luglio 2011, al fine evitare un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato da parte dell'organo verificatore, ha posto, tra l'altro, in capo al Giudice tributario, l'onere di riscontrare e verificare i presupposti (e soltanto questi) dell'obbligo di denuncia.

Sulla base di tali elementi, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha ritenuto fondata la doglianza di parte ricorrente sostenendo, nella specie, che l'Ufficio non solo non aveva fornito prova della comunicazione della notizia di reato né nell'atto impugnato né successivamente, ma il medesimo non aveva neppure chiarito quali fossero i presupposti di fatto e diritto per i quali la denuncia medesima sarebbe stata inoltrata.

Secondo il Collegio emiliano, dunque, la mera enunciazione (peraltro neppure nell'ambito dell'atto sanzionatorio) della notizia di reato alla Procura della Repubblica, senza fornire ulteriori elementi, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio dei termini.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Brescia, n. 40, del 10 aprile 2012**

Ad avviso dei giudici bresciani «è illegittimo l'accertamento notificato oltre i termini decadenziali ordinari laddove, pur in presenza di una notizia di reato inviata al giudice penale, l'ente impositore non abbia allegato alla propria costituzione in giudizio la copia della denuncia presentata all'autorità giudiziaria, così impedendo al giudice tributario di valutare la legittimità del presupposto per il raddoppio dei termini per l'accertamento».

Nel caso di specie, l'ente impositore, attesa la presenza di fatture per operazioni inesistenti, aveva inviato in data 14 dicembre 2010 la notizia di reato all'autorità penale e aveva successivamente emesso avviso di accertamento. All'atto della costituzione in giudizio nel processo tributario, tuttavia, l'ente impositore non aveva allegato copia della denuncia penale, non ponendo il giudice tributario nelle condizioni di valutare la sussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso, n. 44, dell'11 aprile 2012**

Con la sentenza n. 44, dell'11 aprile 2012, la Commissione tributaria provinciale di Treviso ha affermato che la legittimità del raddoppio dei termini è subordinata esclusivamente alla ritenuta esistenza, da parte della p.a., di una violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale per un reato di cui al dlgs n. 74/2000.

La fattispecie esaminata dai giudici veneti aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa

al periodo di imposta 2006: in particolare, la rettifica de qua derivava da un recupero Ires, Irap e Iva conseguente a operazione ritenuta inesistente, la quale, profilandosi anche quale ipotesi di reato, aveva altresì comportato la denuncia all'Autorità giudiziaria. Tuttavia, il procedimento penale, a suo tempo promosso, veniva archiviato, per cui il contribuente eccepeva la violazione dell'art. 37, dl n. 223/2006, che prevede il raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti e puniti dal dlgs n. 74/2000.

La Commissione tributaria provinciale di Treviso ha rigettato il ricorso giudicando infondata l'eccezione del ricorrente, sostenendo, nella specie, che il citato art. 37 non introduce una pregiudiziale penale, come si trae chiaramente dalla lettura di esso, poiché la sua operatività è subordinata esclusivamente alla ritenuta esistenza di una violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale per un reato di cui al dlgs n. 74/2000.

Spetta, pertanto, al Giudice tributario, ove poi la denuncia penale non abbia avuto esito, valutare, alla luce dei fatti di causa, se il fatto addebitato dall'Ufficio configura un reato tributario e se l'amministrazione ha agito con imparzialità.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lecco, n. 61, del 28 maggio 2012**

Con la sentenza n. 61 del 28 maggio 2012, la Commissione tributaria provinciale di Lecco ha sancito il principio secondo cui il ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento è legittimo qualora la parte abbia fornito prova in ordine alla denuncia di reato presentata.

La fattispecie esaminata dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2004: in particolare, la rettifica de qua derivava da un recupero Ires conseguente a operazione ritenuta inesistente, la quale, profilandosi anche un'ipotesi di reato, aveva altresì comportato la denuncia all'autorità giudiziaria.

L'impugnazione si fondava, in via preliminare, su una eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo, ai sensi dell'art. 43, comma 3, dpr n. 600/73, per manifesta insussistenza del reato denunciato, non ravvisandosi nel comportamento tenuto dal contribuente alcun elemento penalmente rilevante, in considerazione altresì del fatto che il reddito imponibile asseritamente sottratto all'imposizione era inferiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

La Commissione tributaria provinciale di Lecco ha richiamato i principi elaborati dalla giurisprudenza di merito a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 247/2011, ovvero:

a) qualora vi sia una riduzione in autotutela dell'originaria pretesa fiscale che la riconduce al di sotto della soglia di punibilità penale, facendo venir meno i presupposti per la denuncia penale, il raddoppio dei termini non si applica (Comm. trib. prov. di Pesaro, n. 136/03/11, del 10 ottobre 2011);

b) il raddoppio dei termini in questione non si applica retroattivamente in virtù della natura sanzionatoria del-

la disposizione (Comm. trib. prov. di Bari, n. 192/4/2011); statuizione tuttavia criticata perché apparentemente non in linea col dettato normativo che prevede l'applicazione retroattiva del raddoppio dei termini nell'ipotesi che all'atto di entrata in vigore della norma (04-06-2006) erano ancora pendenti i termini per l'accertamento;

c) la semplice enunciazione nell'atto di accertamento o nel pvc, dell'inoltro della notizia di reato Procura della Repubblica, senza ulteriori elementi, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio (Comm. trib. prov. di Milano, sentenza n. 231/40/2011) perché se così non fosse il Giudice tributario non sarebbe posto nella condizione di valutare, come affermato dalla Consulta, il legittimo al raddoppio dei termini. Tale Giudice di merito ribadiva, per di più, che in presenza di una contestazione sul punto da parte del contribuente, l'onus probandi della sussistenza dei presupposti per l'applicabilità della norma in commento si considerava esistente in capo all'Amministrazione finanziaria. Rilevava altresì che l'illegittimo ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento veniva contenuto, secondo l'insegnamento della Consulta, dalla concorrente presenza dei presupposti richiesti dall'art. 331 c.p.c. e dall'obbligo del Giudice tributario di verificare sulla sussistenza o meno dei presupposti legittimanti in raddoppio dei termini in presenza di specifica richiesta del contribuente;

d) l'Ufficio che si avvale del raddoppio dei termini per l'accertamento ha l'obbligo di allegare copia della denuncia penale presentata alla Procura della Repubblica (Comm. trib. prov. di Milano, sentenza n. 372/3/11, del 12 dicembre 2012), ciò perché l'omessa allegazione della denuncia, se non sanata in corso di causa, impedisce al Giudice di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'art. 43, comma 3, dpr n. 600 del 1973 e quindi la legittima applicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento;

e) il raddoppio dei termini per l'accertamento non si applica automaticamente ai soci per il recupero del maggior reddito di partecipazione se la violazione della normativa fiscale ha comportato la denuncia penale dell'amministratore di una società, talché il prolungamento dei termini non può essere applicato nei confronti dei soci perché il raddoppio dei termini può applicarsi esclusivamente nei confronti del soggetto che ha «personalmente» commesso la violazione penalmente rilevante (Comm. trib. prov. di Brindisi, sentenza n. 194/11 del 10 ottobre 2011);

f) il vaglio della sussistenza dell'obbligo di invio della denuncia deve correlarsi all'esito del procedimento penale nel frattempo instaurato, sicché qualora il processo penale è definito con una formula di insussistenza del reato, non sussiste nemmeno l'obbligo di denuncia e conseguentemente non potevasi invocare il raddoppio dei termini, sebbene tale raddoppio opera a prescindere dall'esito del processo penale (Comm. trib. prov. di Torino, sentenza n. 97/15/11 dell'8 giugno 2011);

g) qualora il reato tributario è prescritto, l'Amministrazione finanziaria non può usufruire del raddoppio dei termini per procedere all'accertamento (Comm. trib. reg. dell'Umbria, sent. n. 227 del 24/11/2011).

Applicando tali principi al caso di specie, la Commis-

sione tributaria provinciale di Lecco ha accolto il ricorso giudicando fondata tale preliminare eccezione del ricorrente, sostenendo che la mancata prova in ordine alla denuncia di reato presentata impedisce al giudice tributario di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'art. 43, comma 3, dpr n. 600 del 1973 e, quindi, il legittimo ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Siracusa, n. 247, del 12 giugno 2012**

Con la sentenza n. 247 del 12 giugno 2012, la Commissione tributaria provinciale di Siracusa ha sancito che la presentazione, da parte del contribuente, di una dichiarazione integrativa non comporta alcun effetto in merito ai termini di decadenza dal potere di accertamento. Considerato che nessuna norma prevede che a seguito di presentazione di dichiarazione integrativa, il termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento decorra dalla data di presentazione di quest'ultima e non dalla data di presentazione della dichiarazione originaria, il raddoppio dei termini per violazioni penalmente rilevanti si verifica solo ove la condotta del contribuente integri un delitto previsto dal dlgs n. 74/2000, circostanza che deve emergere in via incontrastabile dagli atti di causa.

La fattispecie esaminata dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2005: in particolare, la rettifica de qua derivava dall'indicazione in dichiarazione delle perdite pregresse, non computabili, secondo l'Amministrazione finanziaria, perché non affrancate ai sensi dell'art. 9, comma 7, della legge n. 289/2002. Infatti il contribuente aveva, ai sensi del citato art. 9, aderito al c.d. «condono tombale» senza però aver affrancato le perdite d'impresa, il che impedirebbe il riporto «in avanti» delle stesse. Tuttavia, le perdite erano comunque state riportate «in avanti», e ciò, ad avviso dell'Ufficio, avrebbe integrato gli estremi della dichiarazione infedele (art. 4 del dlgs n. 74/2000), con conseguente applicabilità del raddoppio dei termini di decadenza.

L'impugnazione si fondava, in via preliminare, su una eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo, avendo quest'ultimo notificato l'atto oltre il termine stabilito dall'art. 43, dpr n. 600/73.

Secondo i giudici siciliani era di fondamentale importanza delineare se il riporto «in avanti» delle perdite potesse essere visto come «elemento passivo fittizio», e, in quanto tale, integrante il menzionato delitto. Per elemento «fittizio» si deve intendere un elemento inesistente, quindi «danno luogo a componenti passive fittizie solamente quelle annotazioni di costi o di passività relativi a operazioni non realmente avvenute nella realtà fenomenica dei fatti», e ciò è sufficiente a escludere dal reato la condotta del contribuente.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Siracusa, una volta appurato che il contribuente non ha commesso alcun reato, l'Amministrazione finanziaria non può beneficiare dei termini doppi di decadenza, ma vanno applicati quelli ordinari previsti dall'art. 43, dpr n. 600/73.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lecco, n. 74, del 19 giugno 2012**

Tale pronuncia ha ribadito il principio, precedentemente espresso dalla stessa Commissione tributaria provinciale di Lecco, secondo cui il ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento è legittimo qualora la parte abbia fornito prova in ordine alla denuncia di reato presentata.

Nel caso di specie, il ricorrente aveva impugnato un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2004: in particolare, la rettifica de qua derivava da un recupero Ires, Irap e Iva conseguente a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, le quali, profilandosi anche quali ipotesi di reato, avevano altresì comportato la denuncia all'autorità giudiziaria.

L'impugnazione si fondava, in via preliminare, su una eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo, avendo, quest'ultimo notificato l'atto oltre il termine stabilito dall'art. 43 del dpr n. 600/73.

La Commissione tributaria provinciale di Lecco, sulla scorta della succitata sentenza n. 61 del 28 maggio 2012, ha accolto il ricorso giudicando fondata tale preliminare eccezione del ricorrente, sostenendo che la mancata prova in ordine alla denuncia di reato presentata impedisce al giudice tributario di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'art. 43, comma 3, dpr n. 600 del 1973 e, quindi, il legittimo ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, n. 115, del 19 settembre 2012**

Con la sentenza n. 115, del 19 settembre 2012, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha sancito il principio secondo cui, ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia penale ex art. 331 c.p.p., la «notitia criminis» deve emergere prima della scadenza del termine ordinario e non dopo, dovendo altresì risultare fondata, spettando al giudice tributario la valutazione in ordine a tale fondatezza, sulla base al fascicolo processuale.

La fattispecie esaminata dai giudici emiliani aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2005. In particolare, l'Ufficio contestava una deduzione illegittima di costi e una indebita detrazione di Iva, conseguente a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, le quali, profilandosi anche quali ipotesi di reato, avevano altresì comportato la denuncia all'autorità giudiziaria.

L'impugnazione si fondava, in via preliminare, su una eccezione di tardività dell'atto impugnato per intervenuta decadenza dal potere accertativo, ai sensi degli artt. 43 del dpr n. 600/73 e 57 del dpr n. 633/72. Secondo il contribuente il raddoppio dei termini avrebbe dovuto prodursi nella sola ipotesi in cui, quantomeno, l'azione penale nei suoi confronti fosse già stata avviata da parte di un Pubblico Ministero.

Sul punto, la Commissione tributaria provinciale di

Reggio Emilia, affermando l'infondatezza della doglianza di parte ricorrente, ha sancito che la norma di cui agli artt. 43 del dpr n. 600/73 e 57 del dpr n. 633/72, per legittimare il raddoppio dei termini decadenziali, non richiede affatto che l'azione penale sia iniziata e neppure che sia stata presentata denuncia ex art. 331 c.p.p. all'autorità giudiziaria, ma solo che risulti provata, in sede di processo tributario, l'esistenza di una «fondata» notizia criminis anteriormente allo scadere del termine ordinario di decadenza.

### **La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Salerno, n. 507, del 5 ottobre 2012**

Tale pronuncia ha affermato il principio secondo cui il raddoppio dei termini in caso di violazioni penalmente rilevanti opera a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che conseguono alla denuncia.

La fattispecie esaminata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno aveva a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso a seguito di processo verbale di constatazione, che recuperava a tassazione le maggiori imposte accertate ai fini Ires, Irap e Iva e relative all'anno di imposta 2004.

Il ricorrente lamentava la violazione dell'art. 43, dpr n. 600/73 e, pertanto, chiedeva alla Commissione adita una valutazione, seppure sommaria e da effettuarsi in via incidentale, in merito alla circostanza che il fatto dedotto dall'Amministrazione finanziaria integrasse gli estremi di una ipotesi di reato ex dlgs n. 74/200, atteso che solo una valutazione positiva dello stesso avrebbe potuto far scattare legittimamente il raddoppio dei termini decadenziali.

Il Collegio campano, ravvisata l'opportunità di riunire plurimi ricorsi proposti dallo stesso contribuente in quanto soggettivamente connessi e in considerazione della attinenza di materia, esaminata preliminarmente la eccepita violazione dell'art. 43, dpr n. 600/73 in materia di raddoppio dei termini per la notifica dell'accertamento a seguito di intervenuta denuncia per fatti penalmente rilevanti, osservava che l'ampliamento dei termini opera a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che conseguono alla denuncia, sia in virtù della interpretazione letterale della norma che con riferimento alle finalità della disposizione.

Ciò, anche, in considerazione del principio di separazione tra il procedimento amministrativo di accertamento e il procedimento penale fissato dall'art. 20 del dlgs n. 74/2000, in forza del quale il primo non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o atti, dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.

Ne consegue che il giudice tributario non ha la facoltà di portare il suo esame nel merito degli aspetti penali oggetto di denuncia e le vicende successive alla presentazione della denuncia non possono incidere in ordine al legittimo raddoppio dei termini di accertamento.

### **La sentenza della Corte di cassazione civile, n. 22587, dell'11 dicembre 2012**

A chiosa della presente rassegna si evidenzia la pro-

nuncia n. 22578, dell'11 dicembre 2012, della Corte di cassazione.

Con tale sentenza la Suprema corte ha sancito il principio secondo cui anche il disconoscimento del credito d'imposta rientra nell'ambito dell'attività accertativa dell'Ufficio, applicandosi il raddoppio dei termini, in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal dlgs n. 74/2000, anche all'attività di controllo della spettanza del credito d'imposta. Se così non fosse, infatti, si verificherebbe una sorta «incongruenza» sulla base della circostanza per la quale, per uno stesso anno d'imposta, con riferimento ad una posizione fiscale (il credito d'imposta) sarebbe preclusa l'attività accertativa, laddove, al contrario, l'attività di accertamento della dichiarazione sarebbe suscettibile di controllo.

La fattispecie esaminata dalla Corte di cassazione aveva a oggetto l'impugnazione di due avvisi di accertamento emessi a seguito di rettifica della dichiarazione relativa al periodo di imposta 2001 e 2002.

In particolare, la rettifica de qua derivava da un recupero Iva conseguente all'utilizzo di fatture concernenti (presunte) operazioni inesistenti, la quale, profilandosi quale ipotesi di reato, aveva altresì comportato la denuncia all'autorità giudiziaria.

La società contribuente lamentava, oltre al vizio di motivazione dell'atto impugnato, anche la non applicabilità, al disconoscimento del credito d'imposta, del raddoppio del termine quadriennale per l'accertamento, previsto dall'art. 43, dpr 600/73.

La Suprema corte ha rigettato il ricorso relativamente all'avviso di accertamento per l'anno 2001 sostenendo, nella specie, che il raddoppio dei termini è invece applicabile anche al disconoscimento del credito d'imposta, rientrando quest'ultimo nell'ambito dell'attività accertativa dell'Ufficio. In caso contrario, infatti, ad avviso dei giudici di legittimità, si verificherebbe una disparità di trattamento, in quanto, come anticipato, per uno stesso periodo di imposta, una posizione fiscale non sarebbe toccata dall'attività accertativa, mentre l'attività di accertamento della dichiarazione sarebbe suscettibile di controllo.

La Suprema corte ha ribadito altresì che non rileva l'eccezione secondo cui il raddoppio dei termini sarebbe intervenuto a decadenza ormai maturata, atteso che la Corte costituzionale, con sentenza n. 247/2011, ha chiaramente affermato che esso possa operare anche qualora i termini di decadenza ordinari siano spirati.

\*\*\*\*\*

Le pronunce sin qui esaminate rappresentano solo il principio di quella che si rivelerà una lunga serie di decisioni tese all'interpretazione delle «nuove» disposizioni in materia di termini decadenziali dell'accertamento. Quello che di esse colpisce è la totale discordanza in merito alla quaestio circa la liceità o meno del raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di un reato di natura fiscale. Discordanza che lascia prevedere un susseguirsi di pronunce che, se dalla Consulta avrebbero dovuto o potuto trarre delle linee direttive concordi, dalla stessa hanno, al contrario, ereditato ancor meno coerenza.