

Fisco

Accertamento

Omessa o tardiva allegazione della denuncia penale: raddoppio dei termini illegittimo

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA) - Avvocato, di Paolo Angelillis - Loconte & Partners

Diventa sempre più univoco e consolidato l'orientamento - condivisibile - dei giudici di merito nel ritenere inoperante il raddoppio dei termini di accertamento al verificarsi di una delle ipotesi di reato di cui al D.Lgs. n. 74/2000, qualora la denuncia penale sia successiva alla notifica dell'avviso di accertamento.

È quanto si evince da tre recenti sentenze della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 414/49/14, n. 255/30/14 e n. 1308/46/14.

Con la prima pronuncia i giudici meneghini, censurando la prassi spesso adottata dagli uffici finanziari di utilizzare in maniera distorta (*rectius*: pretestuosa) l'art. 43, D.P.R. n. 600/1973, in modo da "riaprire" periodi d'imposta non più accertabili, sconfessano, di fatto, l'operato dell'Amministrazione finanziaria (peraltro già soccombente in primo grado), con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento notificati oltre i termini imposti dal citato art. 43.

Poiché "la denuncia risulta compilata in una data **successiva alla notifica dell'accertamento** alla società", l'Ufficio procederebbe *de plano* ad una generale e del tutto **arbitraria applicazione** dei cd. **termini raddoppiati** con la conseguente tacita abrogazione dell'art. 43, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 che, come noto, individua l'ordinario termine di decadenza dell'amministrazione finanziaria dal proprio potere accertativo nel "31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione". Ma con la sentenza in commento, il Collegio lombardo compie un ulteriore passo in avanti, affermando altresì che gli **avvisi di accertamento** impugnati sono da considerarsi **illegittimi** poiché "la denuncia non è indicata tra i **documenti prodotti nella fase del giudizio di primo grado**" essendo invece stata allegata solo in sede di appello, ed inoltre "non è possibile sapere che sia stata inoltrata alla Procura della Repubblica, in mancanza di prove al riguardo".

Si tratta, a ben vedere, di due principi di non poco conto.

Viene, infatti, implicitamente affermato che per poter usufruire del maggior termine di verifica delineato dal comma 3, l'Agenzia procedente sarà onerata di **produrre la denuncia di reato** ex art. 331 c.p.p. già davanti alla Commissione tributaria provinciale, non avendo la possibilità di sanare una eventuale mancanza in sede di appello. Non solo, ma l'Ufficio dovrà fornire prova di averne dato menzione alla competente Procura della Repubblica.

Adempimenti, questi, che molto spesso (salvo rare eccezioni) non vengono valorizzati dalle Amministrazioni procedenti, le quali in questo modo non danno la possibilità al giudice tributario di verificare se l'Ufficio abbia usufruito legittimamente del raddoppio dei termini o, al contrario, abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale del citato art. 43.

Non meno interessante risulta essere la seconda sentenza citata, n. 255/30/14 depositata lo scorso 21 gennaio. In questa occasione il Collegio, accogliendo le doglianze della società istante, si è spinto oltre rispetto ai principi anzidetti circa l'illegittimità del raddoppio dei termini in caso di omessa allegazione della denuncia penale, affermando altresì che "il raddoppio del termine per l'accertamento è **inoperante** in relazione all'**IRAP**, poiché la violazione di tale imposta non è penalmente sanzionata".

Si tratta dunque a ben vedere di una statuizione particolarmente favorevole nei confronti del contribuente, il quale non potrà subire un accertamento avente ad oggetto una maggiore imposta IRAP, una volta spirati gli "ordinari" termini imposti dall'art. 43, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

Le medesime censure sinora analizzate, sono state confermate con la sentenza n. 1308/46/14. In quest'occasione, il Collegio lombardo di seconde cure, afferma senza mezzi termini, che, qualora il contribuente in sede di giudizio contesti la mancanza dei presupposti in capo agli uffici finanziari per poter accedere al termine lungo di decadenza, "l'*onus probandi* della sussistenza di detti presupposti è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dalla legge".

In tali ipotesi, dunque, il contribuente avrà buon gioco a far valere le proprie ragioni in giudizio posto che non sempre l'Agenzia nei propri scritti difensivi, argomenta in maniera chiara ed esaustiva le motivazioni che l'hanno legittimata ad usufruire del più ampio termine di accertamento.

Anche in questo caso i giudici di merito, nella motivazione della sentenza, affermano che era preciso **onere dell'Amministrazione** quello di **allegare la denuncia penale in primo grado**: "l'ufficio accertatore - chiosa infatti il Collegio - doveva allegare al ricorso la denuncia di *notitia criminis*."

Il controllo della prognosi postuma spetta al primo Giudice, in quanto è solo a quest'ultimo, e non ad altro Giudice di ordine superiore, vale a dire di secondo grado, verificare se l'ufficio ha agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento".

La CTR dunque rinvia al concetto di "**prognosi postuma**" enunciato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 247/2011. Per mezzo di questa pronuncia, la Consulta ha

posto in capo al Giudice tributario il compito di verificare la sussistenza dei presupposti previsti dalla legge attraverso un giudizio di prognosi postuma (“**ora per allora**”) dell’operato dell’Amministrazione finanziaria. In altre parole, è compito del giudice tributario verificare se, nella fattispecie a lui prospettata, l’Agenzia abbia utilizzato correttamente (o meno) lo strumento del raddoppio dei termini di accertamento concesso dal comma 3 dell’art. 43, D.P.R. n. 600/1973.

D’altronde le uniche “armi” a disposizione del contribuente per difendersi da un **automatico ed ingiustificabile raddoppio degli ordinari termini** di accertamento consistono da un lato nell’oggettività e tipicità delle circostanze che importano l’**obbligo di denuncia**, dall’altro nel **controllo giudiziario** della legittimità di tale apprezzamento, delegato dalla Consulta alla prognosi postuma del Giudice tributario nell’ambito del sistema processuale tributario [TG:sup] [TG:sup] e, non ultimo, nell’imposizione, in capo all’Amministrazione finanziaria, dell’onere della dimostrazione della sussistenza dei presupposti in parola e della non

strumentalità della denuncia.

Le sentenze in commento dunque, dimostrano come sia ormai invalsa in seno ai giudici di merito la propensione a considerare **illegittimi gli accertamenti** notificati oltre gli ordinari termini di decadenza, qualora gli stessi siano **effettuati in maniera del tutto pretestuosa** o ingiustificata da parte dell’Amministrazione finanziaria. La semplice enunciazione nell’accertamento e/o nel processo verbale di contestazione della presentazione della notizia di reato non legittima infatti l’Ufficio a beneficiare del raddoppio dei termini, ove questo non sia fondato da ulteriori elementi oggettivi riscontrabili *ex post* dal giudice tributario.

Riferimenti normativi

Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. XXX, sentenza 21/01/2014, n. 255

Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. XLIX, sentenza 23/01/2014, n. 414

Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. XLVI, sentenza 11/03/2014, n. 1308