

Raddoppio dei termini tra pasticci contingenti e questioni di fondo: dalla decadenza alla prescrizione?

di Chiara Righini e Monica Secco, Alessia Vignoli

Nell'autotassazione, indotta dalla tassazione attraverso le aziende, i valori ed i principi sottostanti al termine di decadenza per l'esercizio dei poteri di accertamento devono essere profondamente ripensati; si è indebolita l'esigenza di una precisa linea di confine per una potestà amministrativa d'imposizione ormai divenuta meramente potenziale; lo confermano i richiami, ribaditi anche su Dialoghi, all'accertamento delle annualità «recenti». In modo complementare, c'è un interesse a poter approfondire possibili frodi e occultamenti senza intralci dall'imminente scadenza dei termini di accertamento. In questa logica di flessibilità si collocava la nota questione del raddoppio dei termini di accertamento in caso di denuncia penale; l'obiettivo era di consentire il proseguimento delle indagini quando a ridosso della scadenza del termine ordinario per l'accertamento i verificatori trovavano indizi di reato che legittimavano un approfondimento dei controlli. Al di là delle tante confuse contingenze, emerge l'ineadeguatezza teorica dell'istituto della decadenza, come limite temporale all'attività di imposizione tributaria.

■ Raddoppio dei termini di accertamento: il formalismo nella denuncia come antidoto alla lesione del diritto di difesa

Chiara Righini e Monica Secco

Premessa: le finalità dell'istituto

La Commissione tributaria provinciale di Milano con la sentenza n. 4426/2/14 (1) ha fornito una interessante interpretazione in merito alla delicata tematica del raddoppio dei termini di accertamento introdotta dal D.L. n. 223/2006.

Come è noto, in base alla citata normativa i termini previsti nel terzo comma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e nel terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (riferibili rispettivamente alle imposte dirette e all'IVA) per la notifica degli atti impositivi sono raddoppiati qualora in sede di accertamento di violazioni tributarie queste comportino l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p. (2) per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.

La laconica formulazione della norma ha creato non pochi problemi in sede di applicazione, soprattutto per quel che riguarda la possibilità di

riaprire termini di accertamento per le annualità «chiuse» (ossia quelle per cui gli stessi erano già interamente decorsi) e per il mancato ancoramento del raddoppio all'avvio o all'esito

Note:

(1) Sentenza emessa in data 25 marzo 2014 e depositata il 14 maggio 2014.

(2) Art. 331 - Denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio. «Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito. La denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria. Quando più persone sono obbligate alla denuncia per il medesimo fatto, esse possono anche redigere e sottoscrivere un unico atto. Se, nel corso di un procedimento civile o amministrativo, emerge un fatto nel quale si può configurare un reato perseguibile di ufficio, l'autorità che procede redige e trasmette senza ritardo la denuncia al pubblico ministero».

dell'attività penale. Tali questioni sono tutt'ora aperte e discusse nonostante un intervento della Corte costituzionale, interpellata al precipuo scopo di fornire chiarimenti in merito, che si è rivelato assai poco persuasivo (3).

A supplire a tali carenze è intervenuta, e continua ad intervenire, la giurisprudenza di merito, fornendo preziose linee guida all'interprete.

Il punto di partenza nell'esaminare la norma non può che essere la sua *ratio*, individuata (4) nell'esigenza di garantire agli Uffici finanziari 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.

Scopo della disposizione era quindi quello di garantire comunque l'azione accertatrice (in pratica il recupero anche delle relative imposte), qualora nel corso di indagini in sede penale potessero emergere elementi costituenti anche reati tributati su periodi di imposta per i quali però i termini ordinari di accertamento erano prescritti. In altri termini, la *ratio* era quella di favorire il trasferimento di elementi dal procedimento penale a quello tributario, in un'ottica di autonomia ed indipendenza, in un momento in cui i termini di accertamento erano spirati o stavano per spirare.

In questa ottica, il raddoppio dei termini ordinari di accertamento doveva essere rivolto a casi marginali, affinché l'Amministrazione finanziaria, essendo venuta successivamente in possesso di elementi provenienti da altre indagini che potevano portare a recupero di imposte, potesse avere comunque una normativa che le permettesse di bypassare gli ordinari termini di accertamento. Se questo era l'obiettivo, esso si è dovuto scontrare con la realtà delle situazioni concrete. Infatti nella pratica si riscontrano pochissime ipotesi di circolazione e/o travaso del materiale istruttorio fra il procedimento penale e quello tributario; nella maggioranza dei casi, sia l'avvio del procedimento penale che la decisione del Pubblico Ministero sull'archiviazione o sull'esercizio dell'azione penale tributaria sono presi sulla sola base del materiale trasmesso dai verificatori dell'Agenzia delle entrate, con materiale acquisito nel corso di accessi o verifiche effettuate entro i termini ordinari di accertamento.

Si è quindi verificato da subito un utilizzo non conforme di tale norma. Le risultanze acquisite in sede di verifica tributaria sono state utilizzate come stimolo all'avvio di un'azione penale per utilizzare poi la *notitia criminis*, proposta dalla stessa Amministrazione finanziaria, quale elemento che innesca il raddoppio dei termini di accertamento usufruibile dalla stessa Amministrazione.

L'utilizzo di future risultanze istruttorie penali che poi non porta alla traslazione di alcunché, in quanto l'accertamento delle violazioni tributarie è già stato effettuato dalla Amministrazione finanziaria, e che lascia solo aperto un termine doppio per l'accertamento, comincia a delineare quel *fumus* di utilizzo distorto dell'impianto normativo da parte dei funzionari dell'Amministrazione.

La divagazione sulla riapertura dei termini scaduti

Una delle prime questioni che hanno caratterizzato la disciplina in esame, e che ha generato un acceso dibattito, riguarda il fatto che la norma non specifica se il raddoppio dei termini sia applicabile anche nell'ipotesi in cui la violazione tributaria che abbia comportato l'obbligo di denuncia intervenga una volta che siano già decorsi gli ordinari termini di accertamento. La disposizione correla infatti genericamente alla violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.c. il raddoppio dei termini di accertamento relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione; in altre parole, il testo di legge non chiarisce quali siano gli effetti fiscali della denuncia penale trasmessa oltre i termini ordinari di accertamento.

A pochi anni dall'entrata in vigore della norma, la Commissione tributaria provinciale di Napoli sollevò questione di legittimità costituzionale di una ipotetica interpretazione della disposizione in esame, con riferimento agli artt. 3, 24, 25 e

Note:

(3) Come osservato in D. Stevanato, R. Lupi, «Raddoppio dei termini: sentenza "ipotetica" e quindi non vincolante», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2011, pag. 474.

(4) Nella Relazione illustrativa al D.L. n. 223/2006, introduttivo della norma in esame.

97 Cost., e all'art. 3, comma 3, dello Statuto del contribuente (5).

I motivi di illegittimità costituzionale rilevati hanno toccato due aspetti in particolare:

i) la possibilità della riapertura di termini di accertamento ormai scaduti così ledendo il diritto di difesa e di certezza dei rapporti giuridici del contribuente;

ii) la circostanza che il raddoppio dei termini non sia condizionato né all'avvio dell'azione penale prima del decorso dei termini ordinari di accertamento, né all'esito dell'azione penale stessa, così conferendo all'Amministrazione finanziaria un potere del tutto discrezionale di decidere se presentare la denuncia penale pur presenza di elementi vaghi e meramente indiziari.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, ha rigettato tutte le eccezioni di incostituzionalità sollevate.

In particolare, quanto al primo dei due quesiti, la Corte ha ritenuto che «il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento previsto dal D.L. n. 223/2006 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell'obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui il legislatore ha introdotto non un raddoppio di termini già esistenti ma un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata. Per questo motivo, non ha rilievo il fatto che la denuncia penale sia stata posta in essere in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati».

In questo modo, al di là della natura ipotetica della disposizione, il raddoppio dei termini è stato spesso proposto per tutti i fatti quando anche non emergenti durante l'usuale periodo di accertamento - quindi a termini ordinari già decorsi - semplicemente qualificando il raddoppio, non come riapertura di termini ordinari spirati, bensì come nuovo termine introdotto dal legislatore, come se in ciò solo risiedesse la sua piena legittimità.

Viene quindi pienamente integrata quella fattispecie di pericolo ventilata dai giudici napoletani in cui il contribuente rimane leso nel proprio diritto alla certezza dei rapporti giuridici ed è costretto a preconstituire i mezzi difensivi nell'eventualità che, nel futuro, l'Amministrazione possa avanzare pretese impositive con riferi-

mento ad annualità che egli legittimamente riteneva chiuse.

Altro aspetto che emerge dalla risposta della Consulta alla prima questione è il fatto di avere elevato l'elemento «dell'obbligo di presentazione della denuncia penale» a presupposto fondante il diritto di esercitare il potere di accertamento nel doppio del termine ordinario, a prescindere sia dalla sorte delle riprese fiscali oggetto della trasmissione della denuncia penale, sia del procedimento penale avviato in ordine agli stessi fatti.

In altri termini, se gli Uffici fiscali ritengono sussistere il presupposto di cui all'art. 331

Nota:

(5) La Commissione tributaria provinciale di Napoli, con Ord. 29 aprile 2010, n. 266, ha sollevato, con riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 97 Cost., e all'art. 3, comma 3, dello Statuto del contribuente, questione di legittimità dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, così come modificato dal D.L. n. 223/2006: «a) gli artt. 3 e 24 Cost., nonché l'art. 3, ultimo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) - in quanto applicativo degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. -, perché irragionevolmente prorogano o riaprono, per gli accertamenti delle imposte, termini di decadenza ormai "scaduti", così ledendo l'esigenza di "certezza dei rapporti giuridici" ed il diritto di difesa dei contribuenti; b) l'art. 24 Cost., perché la denuncia penale, se proposta dopo il decorso degli ordinari termini di decadenza, potrebbe intervenire quando il contribuente, ritenendo non più accertabile il rapporto tributario, non sia più in possesso delle scritture e dei documenti contabili (che, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è tenuto a conservare fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta); c) lo stesso art. 24 Cost., perché, non prevedendo un "ragionevole" ed "oggettivamente determinato" termine di notificazione dell'atto impositivo e consentendo "una distanza eccessiva tra il fatto e la contestazione", comportano una "indeterminata soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco" e, quindi, vanificano la difesa del contribuente; d) gli artt. 3 e 97 Cost., perché, non condizionando il raddoppio dei termini né all'avvio dell'azione penale prima del decorso degli ordinari termini di decadenza dall'accertamento né all'esito di tale azione, attribuiscono all'Amministrazione finanziaria - irragionevolmente ed in contrasto con i principi di imparzialità e di buon andamento - il potere discrezionale di estendere i termini dell'accertamento, in base ad una soggettiva e non controllabile valutazione circa la necessità di presentare denuncia penale per violazioni ricondotte ad ipotesi di reato, "magari su elementi puramente indiziari e strumentalmente enfaticizzati"; e) l'art. 3 Cost., perché, "consentendo discipline differenziate per la notifica dell'accertamento", introducono "irragionevoli elementi di disparità di trattamento"; f) l'art. 25 Cost., perché, in presenza di ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74/2000 per le quali vi sia l'obbligo di denuncia, rendono retroattivamente applicabile la sanzione del raddoppio dei termini per l'accertamento dell'imposta».

c.p.p., questo opererà sempre e comunque, resistendo ad ogni possibile successiva evoluzione. Va da sé che, per questa via, la tentazione per gli Uffici fiscali di munirsi di un periodo di accertamento raddoppiato non può che cedere il passo ad utilizzi discrezionali o quantomeno discutibili di tale strumento.

Quanto al secondo aspetto (mancato ancoramento del raddoppio dei termini né al previo avvio dell'azione penale, né all'esito della stessa), la Corte costituzionale ha chiarito che «l'obbligo di denuncia, da un lato, sussiste solo ove vi siano seri indizi di reato, il che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'Ufficio tributario, dall'altro, è presente anche se vi fosse una causa di estinzione del reato come la prescrizione. Su specifica domanda di parte, la Commissione tributaria deve vagliare se sussiste l'obbligo di presentare la denuncia (serio indizio di reato fiscale), senza estendere l'esame all'accertamento del reato».

Il precedente passaggio è di fondamentale importanza nel rappresentare l'aspetto positivo - tanto nel senso di normativo, quanto in quello di ben accolto - della decisione della Consulta, conformemente all'atteggiamento di rigore che dalla stessa è lecito attendersi, in cui vengono finalmente posti dei limiti precisi all'utilizzo della denuncia penale da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria, così in parte compensando la scelta di autorizzare notizie di reato oltre i termini ordinari di accertamento.

Secondo la Corte costituzionale il raddoppio dei termini di accertamento richiede l'obiettivo riscontro da parte del pubblico ufficiale degli elementi richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale, il che si traduce in una individuazione sicura degli elementi del reato da denunciare.

L'aspetto più interessante della sentenza è quindi la possibilità per il contribuente di richiedere al giudice di merito un controllo, da compiersi con una valutazione ora per allora (cosiddetta «prognosi postuma») circa la effettiva presenza degli elementi di reato al tempo della trasmissione della denuncia, verificando se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni che consentono la proroga.

Non potendo contare su altri elementi di rigore, è questa verifica a costituire la vera linea di discriminazione tra potere dell'Amministrazione e diritto del contribuente.

Peraltro, non va taciuto che la Consulta ha lasciato aperto, espressamente legittimandolo, l'ulteriore tema dell'applicabilità della disciplina del raddoppio dei termini per effetto della trasmissione della denuncia penale nelle ipotesi di reato prescritto, atteggiamento rispetto al quale la successiva giurisprudenza di merito ha preso ragionevolmente le distanze (6).

La valutazione ora per allora degli elementi di reato, come argine agli usi strumentali

La Consulta ha quindi consegnato all'interprete delle linee guida per chiedere un apposito controllo sull'operato dell'Amministrazione affinché non venga fatto un uso strumentale della disciplina in questione. Di queste linee guida pare aver fatto buon governo la Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza n. 4426 del 2014.

Nel caso di specie si trattava di un giudizio promosso da una società con ricorso avverso un avviso di accertamento in materia di IVA per l'anno d'imposta 2006, notificato nel febbraio 2012 (quindi a termine ordinario di decadenza già decorso) e scaturente da una verifica da parte dell'Agenzia delle entrate conclusasi con processo verbale di constatazione (PVC) nel precedente giugno 2010.

Sempre nell'anno 2010, al termine delle operazioni di verifica, l'Agenzia delle entrate inoltrava la notizia di reato per infedele dichiarazione alla competente Procura, e, nonostante fosse ampiamente nei termini ordinari per emettere l'avviso di accertamento (scadenza entro il 13/12/2011), questo veniva notificato nel 2012, utilizzando la *notitia criminis* per il raddoppio dei termini. Ma non solo, il maggior rilievo con-

Nota:

(6) In punto di preclusione del prolungamento del termine utile per procedere all'accertamento che deve intendersi inibito dalla maturata prescrizione del reato in sede penale, sentenza Comm. trib. reg. Umbria, 5 marzo 2012, n. 41/2/12, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

tenuto del PVC, e che faceva superare le soglie di punibilità del reato, era attinente una presunta violazione «di abuso del diritto», rilievo poi abbandonato dalla stessa Amministrazione finanziaria nell'avviso di accertamento.

Su tale fattispecie la parte ha chiesto alla Commissione milanese di voler effettuare il proprio vaglio giudiziario sull'operato dell'Ufficio, al fine di verificare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'obbligo di denuncia penale, in mancanza dei quali la notifica sarebbe stata tardiva e l'avviso di accertamento nullo.

I giudici milanesi hanno accolto l'invito e annullato l'atto in via preliminare perché tardivo, ritenendo che al tempo della denuncia alla Procura non vi fossero gli elementi oggettivi della fattispecie di reato in concreto ipotizzata (7), non potendosi pertanto riconoscere quella obbligatorietà dell'avvio del procedimento penale prevista dall'art. 331 c.p.p. (8).

In particolare, l'elemento che ha fatto protendere la Commissione giudicante verso l'insussistenza degli elementi di reato è la circostanza per cui la stessa Agenzia delle entrate avesse poi rinunciato spontaneamente alla ripresa fiscale in relazione ad alcune condotte del contribuente che avevano permesso il superamento della soglia di punibilità, così da integrare la fattispecie di reato. In questo modo l'Ufficio avrebbe implicitamente riconosciuto l'insussistenza dei presupposti su cui aveva fondato l'avvio del procedimento accertativo.

Nel caso specifico sono state toccate due tematiche: in primo luogo la trasmissione della denuncia penale *ex art.* 331 c.p.p. è scaturita dall'emissione di un PVC nel quale la somma dei singoli rilievi contestati superava la soglia prevista dalla specifica fattispecie di reato; in secondo luogo, a propria volta, gli stessi rilievi contenuti nel PVC si fondavano su presunte operazioni di abuso del diritto.

Ebbene, il particolare interesse suscitato dal caso concreto consiste nel fatto che buona parte delle riprese che hanno concorso al superamento della soglia ai fini dell'integrazione della fattispecie di reato, costituenti specifico oggetto d'indagine di fondatezza al fine della trasmissione della relativa denuncia, sono comportamenti abusivi che, come noto, ancora non sono

provvisi di una norma di legge che ne delinei con certezza gli elementi costitutivi (9). Ciò senza contare che per i comportamenti abusivi non pare possibile l'irrogazione di sanzioni penali (10). In tutto ciò la complessa operazione che ad avviso dei verificatori aveva costituito abuso del diritto è stata abbandonata dalla stessa Amministrazione finanziaria al momento dell'emissione oltre i termini dell'avviso di accertamento.

Quindi, contestazione di comportamenti abusivi idonei ad integrare una fattispecie di reato; trasmissione della notizia di reato; ampi termini ordinari per poter procedere alla notifica dell'accertamento nei termini ordinari notifica dell'avviso di accertamento oltre il termine di decadenza con abbandono dei rilievi che avevano costituito il presupposto della denuncia stessa.

I giudici milanesi, accogliendo apposita istanza della società ricorrente, hanno quindi condotto quel controllo di «prognosi postuma» sull'operato dell'Amministrazione finanziaria ritenendo non sussistente alcuna delle ragioni fondanti l'obbligatorietà dell'avvio del procedimento penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.; ha condotto in questa direzione anche la circostanza che l'Ufficio abbia abbandonato in sede di emissione dell'avviso di accertamento quelle stesse riprese che avevano permesso la dilatazione temporale per la notifica, che per la Commissione ne costi-

Note:

(7) Nella fattispecie veniva contestato il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

(8) Si legge in sentenza che «Questa Commissione ritiene che il ricorso sia meritevole di accoglimento, ritenendo che nello specifico non sussista alcuna delle ragioni perché si ravvisi la obbligatorietà dell'avvio del procedimento penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p. In conseguenza l'atto impugnato risulta emesso oltre i termini di legge».

(9) Ad oggi in Italia non vige una norma generale antielusiva e quindi antiabuso, bensì un'elencazione casistica all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 in tema di accertamento, avente ad oggetto, principalmente, operazioni straordinarie di impresa (quali, ad esempio, fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.).

(10) In ambito penale vige il principio di stretta legalità e di tipicità in virtù del quale per poter applicare una sanzione penale devono esistere norme di legge specifiche che contemplino la fattispecie incriminata e la conseguente sanzione (da ultimo confermato da Cass. pen. n. 15186 del 2014).

tuisce vero e proprio riconoscimento d'infondatezza (11).

La decisione rileva per la particolare attenzione prestata nell'affrontare la questione della legittimità della trasmissione della notizia di reato come fatto autonomo, atteggiamento spesso scan- sato mediante l'appello delle Commissioni tributarie al principio dell'autonomia tra giudizio tributario e penale di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000.

Infatti, a prescindere dall'effettiva indipendenza del giudizio penale in relazione ai fatti costituenti reato, il giudice tributario, al fine di verificare la legittimità della dilatazione dei termini di accertamento, è tenuto a valutare la fondatezza e verosimile sussistenza degli elementi a sostegno delle riprese fiscali, in quanto costituenti a propria volta unico presupposto della *notitia criminis* e di avvio del procedimento penale.

Tale pronuncia si accoda ad altre decisioni di merito nella direzione della garanzia del contribuente di fronte al pericolo concreto di un uso distorto dello strumento del raddoppio dei termini di accertamento, con tutto ciò che questo comporta in termini di capacità ed effettività della difesa (12).

Tra le più recenti si segnalano due pronunce della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, n. 639/2/14 (13) e n. 641/2/14 (14), e la sentenza n. 382/29/14 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (15), nelle quali viene confermato il principio per cui il raddoppio dei termini non opera in caso di notizia di reato emersa a termini ordinari scaduti; in questo modo la giurisprudenza di merito prende le distanze dal segnalato punto controverso della sentenza della Consulta.

Sul tema va infine segnalato il recente intervento del legislatore che nell'art. 8, comma 2, della legge n. 23/2014 (16), ha delegato il Governo a prevedere «che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi».

Ebbene, se di primo impatto l'interprete è rassi-

curato dal fatto che il legislatore ha colto esservi un problema in ordine al funzionamento della disciplina in esame e dalla espressa previsione che il raddoppio potrà avvenire solo a notizia di reato già trasmessa, ciò che crea qualche dubbio è il passaggio della disposizione in cui l'invio della denuncia penale viene ancorato ad un non definito «termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza». È proprio l'attributo «correlato» a destare insieme perplessità e timore, se si considera che esso di fatto autorizza ogni tipo di potenziale dilatazione temporale. Ritenendo che si tratti (ancora) di imprecisa formulazione testuale, l'auspicio è che il Governo interverrà efficacemente nel fissare il termine entro il quale la denuncia di reato dovrà essere trasmessa, interpretando la «correlazione con l'ordinaria previsione decadenziale» quale effettivo termine finale per l'invio della notizia.

Note:

(11) «Si prende atto che la stessa Agenzia delle entrate abbandonando ogni eccezione in relazione al [...] evidentemente riconoscendo la insussistenza dei presupposti su cui aveva fondato l'avvio del procedimento accertativo».

(12) Basti pensare che il contribuente deve essere pronto ad apprestare adeguata difesa, ciò significa conservazione di documenti e tracciabilità di operazioni e comportamenti di possibile rilievo fiscale, per 8 o 10 anni dalla presentazione della dichiarazione di una determinata annualità.

(13) Sentenza depositata il 2 aprile 2012, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(14) Sentenza depositata il 2 aprile 2012, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(15) Sentenza depositata il 23 gennaio 2014, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(16) Legge 11 marzo 2014, n. 23, delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (GU Serie Generale n.59 del 12 marzo 2014), in vigore dal 27/03/2014, per cui il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale.

■ Ancora sull'opportunità di passare «dalla decadenza alla prescrizione»

Alessia Vignoli

La confusa vicenda del raddoppio dei termini descritta nell'articolo che precede costituisce un nuovo punto di emersione di un'ampia questione sistematica di cui ci eravamo già occupati su *Dialoghi* (17). Le perplessità e le preoccupazioni espresse nel contributo precedente stanno a testimoniare come il procedimento tributario e il successivo processo siano ostacolati dalla presenza di termini di decadenza, di per sé insuscettibili di proroga, in relazione all'esercizio dell'attività amministrativa. Da un lato c'è il contribuente che aspira alla certezza del rapporto, e vive nel timore di contestazioni pretestuose, mosse dall'autoprotezione e dalla ricerca di un risultato di servizio, da inserire nelle rendicontazioni generali da mostrare alla pubblica opinione. Dall'altro lato ci sono i funzionari dell'Ufficio fiscale che, volendo fare esclusivamente il proprio lavoro, sono comunque assillati dal perseguimento del *budget*, dall'*audit* e dal fantasma della responsabilità contabile. Entrambe le parti per trarsi d'impaccio invocano l'intervento del legislatore, salvo poi scoprire che spesso il carattere estemporaneo degli interventi legislativi, come quello esaminato nell'articolo che precede, complica l'operato di entrambi.

Tutte queste esigenze si intrecciano in ipotesi come quella in esame, in cui però a volerla dire tutta, più che la norma è stata la sentenza della Corte costituzionale citata nel contributo precedente a creare una reazione a catena, a danno del Fisco, che quest'ultimo non meritava affatto.

Infatti, per reagire all'assurdità del raddoppio dei termini anche quando i termini erano scaduti, sono nati correttivi interpretativi aventi ad oggetto il diverso profilo della solidità degli indizi di reato; mi riferisco alla tesi di imporre, quale presupposto per il citato raddoppio, l'effettività della notizia di reato; questa circostanza non è assolutamente prevista dalla lettera della disposizione di riferimento, come pure dal suo spirito, indicato dagli autori che precedono. In questo modo sembra che «il raddoppio» non serva ad ampliare le possibilità istruttorie degli Uf-

fici tributari, ma costituisca una reazione dell'ordinamento davanti ad evasioni particolarmente insidiose.

Infatti, per come era congegnata la norma e per quella che ne era la *ratio*, la sua funzione era quella di consentire il proseguimento dell'attività di indagine quando a ridosso della scadenza del termine ordinario per l'accertamento i verificatori trovavano, ad esempio, delle fatture che sembravano *prima facie* false e dunque il presupposto di un reato, legittimando così un approfondimento delle indagini. Poteva poi accadere che il successivo svolgimento delle indagini dimostrasse che le fatture non erano false e che non c'erano i presupposti per la notizia di reato. Poteva anche essere del tutto normale che la notizia di reato non fosse inoltrata affatto, ma che tuttavia sussistessero «a verbale», a ridosso della chiusura delle indagini, sospetti delle sottili irregolarità, ancora insufficienti per l'inoltro di una notizia di reato. Anche l'invio di una notizia di reato «dopo» la scadenza del termine, per indagini effettuate «prima», è conforme alla necessità di tutelare un *fumus* sufficientemente fondato di contrasto all'evasione.

La garanzia di un contemperamento tra principi (tutela del diritto di difesa e contrasto all'evasione) va ricercata nella documentazione dell'attività amministrativa, di cui l'effettivo invio della notizia di reato è solo un accessorio. Proprio a tutela della *ratio* della norma si è più volte espressa anche la Dott.ssa Orlandi, Direttore dell'Agenzia delle entrate, che di fronte alle prospettive di riforma che hanno ad oggetto anche il raddoppio dei termini ha precisato che «Se questi tempi saranno ridotti, chiedendo che le prove penali siano trovate tutto entro tempi

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Nota:

(17) M.R. Silvestri, RL, «La trappola dei vizi formali si ritorce contro il contribuente: dalla decadenza alla prescrizione?», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2013, pag. 346.

stretti anche per frodi così complesse, richiamo di vanificare gli sforzi. I termini vanno correlati alle tipologie di evasione».

In fondo, il limite temporale al potere di accertamento era finalizzato a circoscrivere nel tempo la richiesta del Fisco, quando erano gli Uffici a richiedere i tributi; nel contesto attuale di determinazione della ricchezza attraverso le aziende (18), forse il termine di decadenza è addirittura troppo lungo, e spinge a fare «archeologia fiscale», in situazioni in cui è impossibile valutare proficuamente la ricchezza a distanza di troppo tempo, quando le informazioni, soprattutto caratteristiche economiche apprezzabili esteriormente, sono svanite. Questa è la normalità, però possono esserci delle eccezioni, che parimenti rendono inadeguato il concetto di decadenza; se infatti il Fisco rinvenisse elementi probatori che gli consentissero di svolgere proficuamente la propria attività di controllo, senza lesioni del diritto di difesa, dovrebbe poter approfondire le indagini anche andando a ritroso nel tempo senza limiti. La fisiologia dei controlli, anche in considerazione delle recenti tendenze e delle dichiarazioni del nuovo Direttore dell'accertamento in materia di controlli fiscali, è il controllo sulle annualità recenti (19); tuttavia per i casi eccezionali di forte devianza, di insidiosità e di allarme sociale il termine di decadenza per l'attività di controllo dovrebbe essere ripensato in modo più flessibile. La norma del 2006 era un modo istintivo con il quale il legislatore adeguava quel termine al mutato ruolo degli Uffici fiscali. In fondo il legislatore aveva avvertito che c'era un problema e aveva fornito le indicazioni per risolverlo: il raddoppio dei termini nell'idea del legislatore operava solo quando, al momento dello svolgimento delle indagini, il Fisco fosse in grado di dimostrare che c'erano i presupposti per la notizia di reato. Di questa sola eventualità dovrebbe essere fornita la prova dinanzi al giudice tributario, senza che vi sia necessariamente la necessità (peraltro mai prospettata dal legislatore) di una materiale trasmissione della *notizia criminis*.

Il fatto che il contribuente abbia rivendicato in giudizio la necessità che il Fisco fornisse la prova ora per allora della sussistenza degli elementi del reato è stato un modo istintivo per contrasta-

re la strumentalità delle verbalizzazioni fatte da molti Uffici fiscali e l'unico modo per tutelare un eventuale «affidamento» del contribuente che magari era stato già in precedenza sottoposto ad indagini del Fisco, *in terminis* che si erano chiuse senza alcuna verbalizzazione, e poi dopo la scadenza del termine era stato di nuovo sottoposto a indagini, per via del «raddoppio». La sorprendente (e inspiegabile) legittimazione di quest'ultimo, da parte della Corte costituzionale, inducendo gli Uffici tributari a riaperture capziose e lesive del senso comune, legittima reazioni difensive altrettanto formalistiche e caudiche, come quelle di cui si occupa l'articolo che precede. Torneremo in altri interventi sul modo di temperare le esigenze indicate sopra, anche se la linea dovrebbe essere quella della prescrizione.

Note:

(18) Su cui si rinvia ai vari scritti di R. Lupi. Da ultimo, *Compendio di diritto tributario*, Dike, 2014.

(19) E' una tendenza che spesso avevamo riportato su *Dialoghi*, R. Lupi, M. Santi, «Le intuizioni della Corte dei conti sulla cd. "lotta all'evasione"», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2013, pag. 278.

Ancora su errori contabili e di competenza: la correzione «autoliquidata»

di **Valentina Perrone, RL**

Nella ripetitiva «routine» della tassazione attraverso le aziende, gli errori sono possibili, in termini di dimenticanze e duplicazioni: ce ne eravamo occupati in precedenza ipotizzando che la correzione dovesse riguardare il periodo di imposta in cui l'errore veniva rilevato. L'alternativa era infatti una macchinosa serie di istanze di rimborso per i periodi precedenti, con lungaggini e dispersioni procedurali di ogni tipo. L'Agenzia delle entrate si è data correttamente carico di queste preoccupazioni con una soluzione più elaborata, applicabile anche alla diversa e nota questione degli «errori sulla competenza», censurati con le note contestazioni interpretative in materia di imputazione a periodo. La soluzione è quella di un ricalcolo delle dichiarazioni «intermedie» fino ad arrivare all'ultima emendabile in «autoliquidazione». È una soluzione più elaborata di quella da noi suggerita, che comunque evita una serie di istanze di rimborso a catena.

■ Errori rilevati dal contribuente e riflessi di contestazioni sulla competenza

Valentina Perrone

Gli errori contabili e la loro rilevanza ai fini fiscali

In un precedente articolo pubblicato su *Dialoghi* (1) era stato affrontato il tema dei riflessi fiscali connessi alla correzione di errori contabili, derivanti cioè dall'omessa o errata imputazione a periodo di costi e/o ricavi, precisandosi come, in linea con le indicazioni provenienti dai principi contabili sia nazionali che internazionali - che consentono di rimediare all'errore nell'anno della sua rilevazione, contabilizzando nel conto economico o nello stato patrimoniale (per i soggetti IAS/IFRS *adopter*) un componente di natura reddituale - anche ai fini tributari fosse ragionevole ritenere che le sopravvenienze attive e passive generate dalla correzione dei predetti errori dovessero acquisire rilevanza nel periodo d'imposta in cui ci si accorgeva di averli commessi. Di fronte alla sola alternativa che sembrava possibile, ossia la rilevazione dell'errore nell'esercizio stesso in cui fosse stato compiuto, che però escludeva per definizione la

stessa possibilità di considerarlo un errore, tale soluzione era parsa quella più coerente dal punto di vista del sistema tributario, in quanto idonea, da una parte, a garantire sempre il riconoscimento della rilevanza fiscale di componenti iscritte in bilancio per rettificare errori relativi a precedenti esercizi proprio nell'anno in cui il contribuente si rendeva conto di averli commessi, e, dall'altra, ad evitare che il contribuente incorresse nell'insormontabile limite del termine di decadenza annuale previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore (*ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998*).

A supporto di tale opzione interpretativa si era

Valentina Perrone - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma e Avvocato in Roma

Nota:

(1) Cfr. S. Covino e R. Lupi, G. Gargiulo, «Quale imputazione a periodo per la correzione di errori contabili?», in *Dialoghi Tributari* n. 6/2011, pag. 619.