

RASSEGNA

Amministrativa

SICILIANA

RIVISTA TRIMESTRALE DI
GIURISPRUDENZA E LEGISLAZIONE
DELLA REGIONE SICILIANA
DIRETTORE GIOVANNI PITRUZZELLA

312

ISSN 1120-5800 (periodico)
post. comma 34 art. 21, 5-0375

dbi

RASSEGNA
Amministrativa
SICILIANA

SOMMARIO

3 12

REDAZIONALE

- 547** Segnalazione sentenze di particolare interesse pubblicate in questo numero

*Pubblicazione trimestrale
autorizzazione del
Tribunale di Palermo
n. 12/1999*

GIUSTIZIA AMMINISTRATIVA

- 553** C.G.A. Sez. Giurisdizionale
589 T.A.R. Sicilia-Palermo
619 T.A.R. Sicilia-Catania

GIUSTIZIA CONTABILE

- 663** Corte dei Conti - Sez. Giurisdizionale

ATTIVITÀ CONSULTIVA

- 695** Pareri della Corte dei Conti - Sez. Riunite

ARTICOLI E NOTE

- 703** Competenze dell'AGCM e dell'AGCom dopo l'adunanza plenaria: la prof.ssa Sandulli fa il punto, di MARIA ALESSANDRA SANDULLI
710 Profili giuridico-economici in materia di *project financing*, di PIETRO LUIGI MATTA
717 Spunti critici sulla "società dell'informazione", di MASSIMO PELLINGRA CONTINO
733 Il raddoppio dei termini dell'accertamento in presenza di reati tributari, di ANGELO CUVA E MAURO FARINA

INDICI

- III** Indice Analitico
XVI Indice Cronologico

Il raddoppio dei termini dell'accertamento in presenza di reati tributari

ANGELO CUVA^(*)
MAURO FARINA^(**)

Sommario: 1. Introduzione - 2. Le questioni sottoposte alla Corte Costituzionale e l'ordinanza di rimessione della CTP di Napoli - 3. La sentenza 247/2011 della Corte Costituzionale - 3.1 Il raddoppio dei termini e lo Statuto - 3.2 La riapertura dei termini già spirati - 3.3 Il raddoppio e l'esercizio del diritto di difesa - 3.4 L'irragionevolezza del termine - 3.5 La discrezionalità dell'A.F. ed il sindacato del giudice tributario - 4. Brevi conclusioni

1. Introduzione

Come è noto, con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011 (ud. del 20 luglio 2011), la Corte Costituzionale ha ritenuto legittimo il raddoppio del termine ordinario per l'accertamento in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sia nell'ipotesi in cui la denuncia penale non sia stata presentata prima del decorso del termine ordinario di accertamento, sia per le annualità antecedenti all'anno 2006, nel quale sono entrate in vigore tali disposizioni.

Unica condizione per il raddoppio dei termini è la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, "indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento".

Con questo lavoro si cercherà di percorrere i punti nevralgici della sentenza del giudice delle leggi anche al fine di apprezzarne i possibili o potenziali riflessi processuali.

2. Le questioni sottoposte alla Corte Co-

stituzionale e l'ordinanza di rimessione della CTP di Napoli

Fin dalla loro entrata in vigore le disposizioni contenute nell'art. 37 - commi da 24 a 26 - del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006 n. 248, hanno suscitato ampi dibattiti che hanno trovato vasta eco sia in dottrina⁽¹⁾ che nella giurisprudenza di merito per poi approdare dinanzi alla Corte Costituzionale.

Più in particolare, accanto a questioni che investivano la compatibilità del nuovo impianto normativo con i principi del diritto tributario (ad esempio con quelli dello Statuto) le problematiche interpretative di maggiore rilevanza applicativa riguardavano sostanzialmente:

- L'utilizzabilità della norma in riferimento ad annualità già affette da decadenza del potere di accertamento;
- eventuali limiti del potere di accertamento dell'A.F. in sede di raddoppio dei termini;
- estensione soggettiva del raddoppio dei termini;
- eventuali riflessi degli esiti del procedimento penale sul raddoppio dei termini;
- eventuali limiti del sindacato del giudice tributario;
- eventuale applicazione di ulteriori differimenti dei termini dell'accertamento (condono) ai termini già prorogati con il raddoppio.

Orbene, circoscritto il perimetro delle questioni sottoposte al vaglio del giudice delle leggi, appare evidente che il punto *dolens* oggetto dell'ordinanza di rimessione n. 266 del 29 aprile 2009 della Commissione Tributaria

Provinciale di Napoli riguardava la possibilità che la proroga dei termini potesse operare anche qualora gli elementi penalmente rilevanti fossero emersi nel momento in cui i termini ordinari fossero già spirati.

In tale ipotesi, il contribuente, secondo il giudice remittente, avrebbe potuto subire un vuoto di tutela giurisdizionale talché, per un verso, avrebbe subito la proroga dei termini e, per altro verso, si sarebbe potuto essere già disfatto delle scritture contabili che, a mente dell'art. 22 del DPR n. 600/1973, avrebbe dovuto custodire sino a quando non fosse spirato il termine per l'accertamento.

Peraltro, l'ordinanza *de qua* ebbe l'indiscutibile merito di porre un argine a disallineamenti applicativi della normativa in commento da parte dei giudici tributari.

Significativa al riguardo appare la sentenza n. 170 del 04.10.2010 della Commissione Tributaria di Reggio Emilia secondo cui (in sintesi):

- il raddoppio dei termini può applicarsi quando i verificatori rinvercano elementi penalmente rilevanti indipendentemente dall'inizio dell'azione penale;

- in applicazione del noto principio del c.d. doppio binario tra processo penale e processo tributario, al giudice tributario è rimessa la possibilità ovvero il potere di valutare la presenza degli estremi del reato al fine di valutare l'eventuale operatività del raddoppio.

Di tenore parzialmente differente è, invece, il contenuto della sentenza n. 4 del 15 febbraio 2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Torino.

Secondo quest'ultima l'eventuale esito favorevole del procedimento penale impedirebbe la proroga talché il decreto di archiviazione del Giudice per le indagini preliminari, testimoniando l'assenza di violazioni penali, impedirebbe l'applicazione del raddoppio dei termini ⁽²⁾.

3. La sentenza 247/2011 della Corte Costituzionale

Descritto lo scenario giuridico di riferimento possiamo ad esaminare analiticamente le singole questioni affrontate e risolte dalla Corte Costituzionale.

3.1 Il raddoppio dei termini e lo Statuto

La prima questione affrontata e risolta dal giudice costituzionale è quella relativa alla compatibilità del nuovo impianto normativo con le disposizioni dello Statuto del Contribuente che disciplinano la irretroattività delle disposizioni tributarie (art. 3).

Ebbene, in riferimento a tale profilo la Corte ha dichiarato:

- inammissibile la questione inerente il combinato disposto del comma 3 dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) ⁽³⁾ in riferimento all'art. 3, comma 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente);

- non fondate, quelle inerenti il suddetto combinato disposto del comma 3 dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 e del comma 26 dell'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006, sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 97 della Costituzione.

La dichiarazione di "inammissibilità" della questione inerente il rapporto fra la norma dell'accertamento dell'Iva (art. 57, comma 3) e la norma dello Statuto (art. 3, comma 3) - secondo cui "I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti d'imposta non possono essere prorogati" - è coerente con analogo orientamento espresso dalla Consulta, in materia di Statuto dei diritti del contribuente, che nega alle richiamate norme il rango costituzionale, anche quali norme interposte. Esse sono **per tanto inidonee** a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali.

3.2 La riapertura dei termini già spirati

La dichiarazione di "infondatezza" della prima questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli - quella della sostanziale "riapertura" di termini d'accertamento ormai decaduti - è motivata dalla Corte sul presupposto che "i termini raddoppiati sono anch'essi termini direttamente fissati dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000)

senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione".

Secondo la Consulta, invero, si tratterebbe di due istituti differenti che non vanno in alcun modo letti in combinato disposto tra loro.

In buona sostanza, secondo il giudice costituzionale, i termini di cui al comma 3 dell'art. 57 (raddoppiati) non interferiscono in alcun modo con quelli (breve) indicati nei primi due commi dello stesso articolo. Nel comma 3, infatti, i termini operano in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è obbligo di denuncia, cosicché è addirittura "irrilevante che detto obbligo possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve", o possa non essere adempiuto entro tale termine". Conseguentemente, le disposizioni di cui al comma 25 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, non stabiliscono la "riapertura" di un termine già scaduto, ma si limitano "ad escludere che il raddoppio dei termini si applichi alle violazioni tributarie per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), fosse già decorso il termine di accertamento previsto dalla normativa anteriore".

Né può obiettarsi - secondo la Consulta - che una tale conclusione determinerebbe incertezza nel contribuente, posto che una tale incertezza "dipende non da una discrezionale valutazione dell'amministrazione finanziaria sulla denunciabilità penale dei fatti, ma solo dal momento in cui l'ufficio tributario venga concretamente a conoscenza degli elementi obiettivi comportanti l'obbligo di denuncia".

3.3 Il raddoppio e l'esercizio del diritto di difesa

Da quanto sopra rappresentato, discende direttamente, secondo la Corte, la non fondatezza della questione inerente la presunta violazione del principio di difesa, relativa alla circostanza che il contribuente potrebbe, in buona fede, non aver conservato le scritture contabili, ritenendo non più accertabile il rapporto tributario, dopo il decorso del termine "breve".

Per il giudice delle leggi, infatti, l'obbligo di conservazione delle scritture e do-

cumenti, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, permane "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie".

Ne consegue che "se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, il contribuente [...] ha l'obbligo di conservare scritture e documenti fino alla scadenza del termine raddoppiato. L'eventuale affidamento del contribuente a che non siano fatti valere, dopo il decorso del termine "breve", elementi obiettivi comportanti l'obbligo di denuncia penale, non è rilevante ai fini del giudizio di costituzionalità, trattandosi di un circostanza di mero fatto".

3.4 L'irragionevolezza del termine

La Corte contesta pure la tesi per cui il "raddoppio", contrasterebbe con il principio di ragionevolezza, per l'indeterminata soggezione con cui lascia il contribuente alla potestà accertatrice dell'amministrazione finanziaria.

Il termine raddoppiato è infatti determinato, in modo certo, *ex lege*, a seconda che sia stata o meno presentata la prescritta dichiarazione.

Inoltre, i giudici delle leggi rilevano come il termine in parola non sia "irragionevolmente ampio", perché "di poco superiore al termine di prescrizione dei suddetti reati (sei anni) e la sua entità è adeguata a soddisfare la *ratio legis* di dotare l'amministrazione finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari, i quali avendo anche rilevanza penale, sono stati non ingiustificatamente ritenuti dal legislatore di complesso accertamento".

3.5 La discrezionalità dell'A.F. ed il sindacato del giudice tributario

Anche l'ultima questione - eccessiva estensione dell'ambito di discrezionalità dell'amministrazione finanziaria che deriva il potere di estendere i termini dell'ac-

certamento dalla propria soggettiva valutazione della rilevanza penale di un dato fatto - è infondata per la Consulta, sul presupposto che "il raddoppio opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte del pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale". Obbligo, la cui sussistenza non solo non è liberamente valutabile dal pubblico ufficiale, ma la cui inosservanza costituisce, a sua volta, elemento costitutivo del reato di cui all'art. 361 del codice penale.

"D'altro canto - osserva la Corte - il sistema processuale tributario consente di valutare possibili abusi degli uffici e, in particolare, al giudice tributario di controllare se l'amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate, al fine di fruire di un termine più ampio di accertamento".

La categoria dell'abuso, purtuttavia, sembra non facilmente eccezionale.

In sostanza, il contribuente dovrebbe contestare innanzi al giudice tributario la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, sollecitando da quest'ultimo - così si esprime la Consulta - una "prognosi postuma" che pur non determinando un nuovo e diverso accertamento del reato sottratto alla giurisdizione del giudice tributario, farebbe venir meno l'accertamento di impossibile e imposta operato dall'Ufficio, profittando del "raddoppio".

In concreto, il controllo di legittimità degli atti tributari emessi con il raddoppio dei termini da parte del giudice tributario appare particolarmente difficoltoso posto che spesso il diritto tributario ed il diritto penale attribuiscono diversa valenza a medesime espressioni linguistiche, con la conseguenza che l'azione del contribuente rivolta a contrastare, in contenzioso, la sussistenza dei presupposti potrebbe risolversi, di fatto, in una "probatio diabolica".

A questo proposito appare interessante annotare il contenuto della recente sentenza n. 247/2012 - del 12/06/2012 - della Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa ⁽⁴⁾.

Ebbene i giudici aretusei, con la sentenza in commento, hanno affermato il principio secondo cui "[...] Nel caso che ci occupa, il comportamento censurabile del ricorrente riguarderebbe - secondo l'A.F. - l'indicazione in dichiarazione delle perdite pregresse, non computabili perché non affrancate ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 7. Ricorrerebbe, quindi, il secondo degli elementi costitutivi di reato previsti dalla legge: l'indicazione di elementi passivi fittizi.

Appare, quindi, decisivo a tale fine stabilire che cosa si intende per "fittizio".

Va subito detto che gli interpreti si sono divisi su più possibili accezioni della "fittizietà". Alcuni rinvergono nella "fittizietà" un connotato quasi "naturalistico", ritenendo "fittizio" solamente ciò che non esiste in natura, ossia ciò che non è effettivamente venuto ad esistenza. Questa interpretazione viene sostenuta argomentando dalla previsione dell'art. 1 in tema di "inesistenza" dell'operazione: si muove dalla coincidenza tra "inesistenza e fittizietà" e si utilizza la definizione che viene data dall'art. 1, lett. a del primo termine per interpretare anche il secondo. Se, quindi, "fittizio" equivale ad inesistente e l'inesistenza è la divergenza dal reale, si trae il corollario che anche la fittizietà si risolve in una non conformità al reale. Dunque, danno luogo a componenti passive fittizie solamente quelle annotazioni di costi o di passività relativi ad operazioni non realmente avvenute nella realtà fenomenica dei fatti.

La superiore interpretazione, condivisa da questo Collegio, consente di ritenere che nel caso di specie, viceversa, le perdite dichiarate sono realmente esistenti e non contestate. La esclusione di tali perdite da parte dell'A.F. non investe direttamente la loro esistenza che è reale, ma la loro utilizzabilità non avendole affrancate. Non pare, quindi, che al contribuente possa essere contestata l'indicazione in dichiarazione di "elementi passivi fittizi" da cui scaturisce l'ipotesi di reato prevista dall'art. 4 D.Lgs. n. 74 del 2000.

In assenza di tale reato, l'A.F. non può beneficiare dei termini doppi di decadenza, ma vanno applicati quelli ordinari previsti dall'art. 43 D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere noti-

ficato al contribuente entro il 31 dicembre 2009, mentre la notifica è avvenuta il 26 ottobre 2010".

La giurisprudenza di legittimità ha, di contro, osservato come le presunzioni legali tributarie non operino in sede penale, dovendo il giudice procedere d'ufficio ai necessari accertamenti e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, "attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata innanzi al giudice tributario".

Di talché, i verificatori potrebbero in maniera del tutto legittima procedere a denunciare fatti, che il giudice ordinario accerti poi irrilevanti sul piano della responsabilità penale. La circostanza resterebbe senza alcuna conseguenza sul piano dell'accertamento (in ossequio al principio di autonomia dei due processi), salvo che il contribuente sollevi la questione innanzi agli organi del contenzioso, risultandone poi vittorioso.

Un'ultima questione affrontata e risolta dalla Corte attiene al presunto contrasto con il principio di irretroattività della norma penale.

Anche tale questione è stata dichiarata infondata, perché il raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria, non essendo conseguente all'accertamento di un reato, ma solo all'obbligo di denuncia.

Sotto altro profilo il difficile principio di "prognosi postuma" stabilito dal giudice delle leggi pone non pochi problemi di coordinamento tra la disciplina penale e quella fiscale in ordine alla rilevanza delle ipotesi di estinzione del reato.

In buona sostanza l'ipotesi di studio è quella relativa all'eventuale rilevanza dei provvedimenti di estinzione del reato sull'operatività del raddoppio dei termini.

Sul punto, in maniera forse troppo sbrigativa, si ha modo di annotare la sentenza n. 34/2012 - del 14 marzo 2012 - della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza secondo cui "[...] Rilevato che per l'anno di imposta 2001, il reato tributario è prescritto, non è ravvisabile il presupposto per il raddoppio dei termini di accertamento previsto dal-

l'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972; deve essere conseguentemente annullato l'avviso di accertamento impugnato, perché emanato in assenza del relativo potere (in senso conforme, sentenza CTR Regione Umbria n. 237/1/11 del 25.11.2011).

In diritto, rilevata la violazione di legge dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972, rimane assorbita ogni indagine sui successivi motivi di diritto e di merito".

Sotto il versante prettamente procedurale, poi, appare interessante il contenuto della sentenza n. 372 del 12 dicembre 2011 - della Commissione Tributaria Provinciale di Milano⁽⁶⁾ secondo cui "[...] Questo Giudice pertanto riscontra che agli atti del presente giudizio non è stata prodotta la supposta denuncia, atto prodromico all'instaurazione del procedimento penale avanti la Procura della Repubblica, non si conoscono gli importi in essa indicati e la data di compilazione e di deposito presso l'ufficio.

Senza questi elementi questo Giudice non è in grado di effettuare il confronto inteso ad accertare la corrispondenza (senza con questo toccare il contenuto del reato), così come richiesto dalla sentenza dei Giudici della Legge".

Secondo tale pronunciamento, quindi, laddove l'Amministrazione Finanziaria intenda beneficiare del c.d. raddoppio dei termini dovrà produrre nel giudizio tributario, eventualmente instauratosi, copia delle denunce all'Autorità giudiziaria al fine di consentire al giudice tributario la verifica, ("prognosi postuma"), dell'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p.

4. Brevi conclusioni

Alla luce dell'analisi condotta si ha modo di ritenere che la questione della legittimità del raddoppio dei termini dell'accertamento in presenza di presunte violazioni penali rappresenti un tema sul quale sia la giurisprudenza di merito che quella di legittimità dovranno procedere ad un attento e prezioso lavoro interpretativo posto che il recente abbassamento delle soglie di punibilità per l'esercizio dell'azione penale

moltiplicherà le fattispecie di atti impositivi emessi attraverso l'istituto in commento.

La questione relativa al raddoppio dei termini su cui si è già espresso il giudice costituzionale nonché alcuni giudici di merito, con le sentenze in rassegna, si ritiene rappresenti certamente un tema critico del nostro sistema tributario che il legislatore non può affrontare con la decretazione di urgenza a margine di una manovra estiva bensì argomento da trattare in maniera organica all'interno della recente delega legislativa per la revisione del sistema tributario.

⁽¹⁾ Avvocato - Docente di Scienza delle Finanze nell'Università degli Studi di Palermo.

⁽²⁾ Capo Ufficio Fiscalità Generale - Direzione Regionale della Sicilia dell'Agenzia delle Entrate.

⁽³⁾ Cfr. De Mita, *Lo stile legislativo dimentica i principi*, in *Il Sole-24Ore* del 04/07/2006; Id, *Certezza del diritto piegata alle ragioni degli uffici tribu-*

tari, in *Il Sole-24Ore* del 23/07/2006; Caraccioli, *Punito chi dribbla la cassa*, in *Il Sole-24Ore* del 15/01/2007; Iorio, *Promossi i termini per i controlli*, in *Il Sole-24Ore* del 26/07/2011.

⁽⁴⁾ Cfr. Fontana, nota a sentenza n. 4 del 15 febbraio 2010 - Sez. XXIV della CTP di Torino, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 9/2010, pag. 815 ss., secondo cui in tutte le ipotesi in cui il giudice penale non intervenga sul merito, ad esempio nei casi di sentenza di non luogo a procedere ovvero di estinzione del reato, il raddoppio dei termini può trovare comunque applicazione.

⁽⁵⁾ Introdotto dal comma 25 dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

⁽⁶⁾ In *il Fisco*, n. 29/2012, pag. 4645.

⁽⁷⁾ In *il Fisco*, n. 32/2011, pag. 5196.