

DELEGA FISCALE

19 febbraio 2015 ore 06:00

Raddoppio dei termini di accertamento: forza e coraggio!

di **Fabio Ghiselli** - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

Evasione ed elusione fiscale vanno perseguite effettivamente e severamente, ma la lotta a queste forme di illegalità deve avvenire nell'ambito di regole precise e predeterminate. Una di queste regole attiene ai termini per l'accertamento delle imposte dirette e dell'IVA: la disciplina, introdotta dal decreto Bersani del 2006, prevede che i termini dell'accertamento sono raddoppiati in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.

Accadimenti come quelli che hanno occupato le pagine dei giornali mondiali - SwissLeaks, LuxLeaks, o l'elusione perpetrata dalle web-company con l'utilizzo strumentale di catene partecipative coinvolgenti Paesi UE e paradisi fiscali - intervengono su un nervo scoperto rappresentato dall'indignazione comune verso ogni forma di evasione, nel senso più generale, delle imposte e verso il sempre più generalizzato disprezzo delle regole.

Tale indignazione ha già fatto dire che il **raddoppio dei termini di accertamento** non può essere sottoposto a **vincoli** come, viceversa, avrebbe deciso il legislatore sollecitato a gran voce non solo dal mondo delle imprese ma anche da quello dei professionisti e degli studiosi del diritto tributario.

Come ho scritto più volte sulle pagine di IPSOA Quotidiano, e non solo, l'evasione e l'elusione fiscale vanno perseguite effettivamente e severamente, sia non introducendo ulteriori condoni, sia applicando la giusta e proporzionata sanzione. Ma la lotta a queste forme di illegalità deve avvenire nell'ambito di **regole precise e predeterminate**. Non possiamo pensare a uno Stato che agisca senza regole o, peggio ancora, che agisca nel disprezzo delle regole che si è autoimposto. Non possiamo essere convinti o convincerci che il fine giustifichi i mezzi.

Una di queste regole attiene ai **termini per l'accertamento** delle imposte dirette e IVA, di cui agli articoli 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 3, D.P.R. n. 633/72, con l'aggiunta di una norma speciale di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale contenuta nell'art. 12, D.L. n. 78/2009.

La disciplina *de qua*, introdotta dal D.L. n. 223/2006, prevede che in caso di violazione che comporta **obbligo di denuncia** ai sensi dell'art. 331, c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, i **termini** dell'accertamento sono **raddoppiati**.

Qualunque presa di posizione su questa norma non può prescindere dai seguenti **punti fermi**:

- 1) i termini per l'accertamento sono **termini di decadenza**, e non di prescrizione, ai quali non si applica né l'interruzione né la sospensione (salvo non sia disposto altrimenti dalla legge), con la conseguenza che il decorso dei termini in questione estingue il diritto nel frattempo non esercitato;
- 2) la scelta per la decadenza deriva dalla riconosciuta **necessità di limitare la durata del periodo di incertezza del diritto** a favore della certezza e della stabilizzazione del rapporto tributario. Tanto è vero che è stata la Corte Costituzionale (cfr. sentenza n. 280 del 15 luglio 2005) a stabilire che non è consentito "dall'art. 24 della Costituzione, lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato";
- 3) lo **Statuto dei diritti del contribuente vieta la proroga** dei termini di prescrizione e di decadenza dell'azione accertativa fissati dalla legge. Se è vero che sul piano della gerarchia delle

fonti, si qualifica come una legge ordinaria, derogabile da una successiva, è anche vero che contiene principi generali dell'ordinamento giuridico in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost.. Esaminando la norma in commento appare evidente che:

- c'è una dicotomia tra *ratio* della norma e testo normativo. La *ratio* è quella "di garantire all'amministrazione finanziaria l'utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto per l'accertamento" (Agenzia delle Entrate, circolare n. 28/E/2006). Ciò significa che il flusso di informazioni dovrebbe "arrivare" all'AF, mentre il dettato normativo prevede che le stesse informazioni "escano" dall'AF attraverso la denuncia inoltrata all'Autorità giudiziaria;

- la previsione dell'**obbligo della denuncia** ex art. 331 c.p.p. richiede che:

a) vi siano **seri indizi di reato**, il che è un dato obiettivo non lasciato alla mera discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario, e

b) la denuncia sia **presentataeffettivamente** e non solo che sia potenzialmente presentabile. Anche perché la Magistratura deve essere posta nella condizione di valutare la sussistenza delle ipotesi di reato (e la Commissione tributaria valutare la sussistenza dell'obbligo della denuncia penale), con la conseguenza che in caso negativo, sarebbe dichiarabile nullo l'atto impositivo notificato oltre gli ordinari termini di accertamento;

- l'irrelevanza delle presunzioni semplici nel procedimento penale, dovrebbe condurre a ritenere inapplicabile il raddoppio dei termini di accertamento in tutte le ipotesi di dichiarazione infedele la cui supposta rilevanza penale per effetto del superamento delle soglie di punibilità, si fonderebbe su un massiccio utilizzo di presunzioni semplici;

- si deve in ogni modo evitare che l'AF, per sopperire a problemi derivanti da inefficienze e disorganizzazioni interne, si possa autolegittimare *ex post* in una attività accertativa già scaduta abusando di una riapertura dei medesimi, (così come, peraltro, si dovrebbe evitare che la stessa possa beneficiare di termini più ampi, solo lusingando possibili violazioni di matrice penale);

- nonostante il nostro ordinamento preveda il c.d. "**doppio binario**" dei procedimenti **penale** e (amministrativo) **tributario** (ex art. 20, D.Lgs. n. 74/2000), parrebbe logica una correlazione tra la prescrizione ex art. 157 c.p. e la scadenza dei termini di accertamento.

Se la prima interviene al compimento del sesto o dell'ottavo anno dal momento di commissione del reato (sette anni e sei mesi o dieci considerando l'interruzione di cui agli articoli 160 c.p. e 17, D.Lgs. n. 74/2000, dopo la riforma operata dalla legge n. 148/2011), anche la seconda dovrebbe intervenire negli stessi tempi.

Ma la **certezza del diritto** imporrebbe che il PVC o l'avviso di accertamento - quali atti interruttivi della prescrizione penale - fossero notificati al contribuente entro gli ordinari termini previsti dagli articoli 43, D.P.R. n. 600/1973 e 57, D.P.R. n. 633/1972 (e non dopo come sostenuto dalla Cassazione nella sentenza n. 37933/2012). Se così non fosse potremmo assistere anche all'inoltro alla Procura della **denuncia** ex art. 331 c.p.p. **dopo l'avvenuta prescrizione** del reato con che produrrebbe il beneficio del raddoppio dei termini (ipotesi negata, ad esempio, dalla CTR Lombardia con sentenza n. 147/2013 e CTR Umbria con sentenza n. 41/2012, e francamente priva di logicità).

Per le ragioni suddette, che si pongono altresì in netto contrasto con le criticabili conclusioni della Corte Costituzionale (sentenza n. 247/2011), va assolutamente mantenuta la norma prevista dall'art. 17 dello schema di decreto legislativo del Governo in attuazione dell'art. 8, comma 2, della legge delega fiscale n. 23/2014. Per colpire situazioni come quelle enunciate in apertura, forse si dovrebbero riqualificare, ad esempio, quelle enormi risorse che oggi sono destinate ad accertare e sanzionare bagatellari violazioni sulle detrazioni e deduzioni d'imposta dei lavoratori dipendenti, per indirizzarle verso una attività di accertamento nei confronti dei soggetti a più elevato rischio di evasione.

In ossequio a un migliore rapporto Fisco-Contribuente.

