

Accertamento e contenzioso n. 50/2019

Sulla illegittimità del raddoppio dei termini di accertamento e sulla necessità che la denuncia penale scaturisca dalla certa individuazione del reato da perseguire

di Arianna Valenza - avvocato

Premessa

La tematica del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati tributari ha da sempre caratterizzato diverse pronunce giurisprudenziali. In tale direzione sono interessanti gli spunti di riflessione derivanti da 2 recenti pronunce della CTR di Roma che, con riguardo agli articoli [43](#), comma 3, D.P.R. 600/1973 e [57](#), comma 3, D.P.R. 633/1972, nella versione previgente alle modifiche intervenute a opera del D.Lgs. 128/2015, affermano principi utili a contestare la strumentalità di alcuni comportamenti degli uffici dell'Agenzia delle entrate tesi ad abusarne.

La posizione della CTR di Roma espressa con le sentenze [n. 489/XVI/2018](#) e [n. 825/XVI/2019](#)

Vanno accolte con favore 2 recenti pronunce della CTR di Roma che, in relazione all'utilizzo del raddoppio dei termini di accertamento, dichiarano l'illegittimità di alcuni comportamenti degli uffici dell'Agenzia delle entrate. In più occasioni si è, infatti, avuto modo di registrare da parte di questi ultimi, l'illegittimo utilizzo del richiamato istituto sulla base del mero rinvio alla [sentenza n. 247/2011](#) della Corte Costituzionale che, a loro dire, dovrebbe essere letta in senso apertamente favorevole agli uffici e, perciò, indiscutibilmente tesa a tutelare sempre e comunque l'attività accertativa da questi condotta. Differentemente da tale impostazione, che pure ha trovato ampio riscontro nella passata giurisprudenza di merito, i giudici del gravame proprio partendo dalla richiamata pronuncia della Corte Costituzionale hanno condivisibilmente affermato che il raddoppio dei termini è illegittimo:

- in presenza di un reato prescritto che comporta, perciò, il venire meno dell'obbligo di denuncia ex [articolo 331](#), c.p.p.;
- in presenza di imposte recuperate a tassazione che non superano la soglia di rilevanza penale;
- in mancanza della certa e precisa individuazione del reato da denunciare. Questione quest'ultima, invero, solo accennata nella più recente tra le 2 sentenze in commento.

La sentenza [n. 489/2018](#)

Nel dettaglio, la fattispecie oggetto della pronuncia n. 489/2018 ha riguardato un avviso di accertamento con il quale veniva contestata alla società ricorrente una maggiore pretesa ai fini Ires e Irap relativa all'anno 2005. L'avviso di accertamento risultava notificato il 7 aprile 2014 - ossia ben oltre i termini ordinari di accertamento relativi al 2005, ma anche ben oltre la prescrizione del reato tributario astrattamente contestabile. E ciò, nella ritenuta legittima applicazione del raddoppio dei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria, a seguito di una mera segnalazione volta a verificare l'utilizzo da parte della società di fatture inesistenti per le annualità dal 2005 al 2007.

In quella circostanza il Collegio ha affermato che *"... il raddoppio dei termini è illegittimo in presenza di un reato prescritto, in quanto la prescrizione stessa del reato fa venire meno l'obbligo di denuncia ... in tali casi infatti la notizia di reato viene utilizzata dall'ufficio solo ed esclusivamente per beneficiare dei termini raddoppiati, senza però che possa esserci la necessità di "integrare" le risultanze fiscali con gli esiti delle indagini penali. Ne consegue che si deve dichiarare illegittimo il raddoppio dei termini di decadenza in presenza di reati tributari prescritti"*. La condivisibile conclusione, che ricalca nella sostanza precedenti pronunce già rese dalla CTP di Milano (per tutte [sentenza n. 2983/I/2014](#)), si fonda su quanto dedotto dalla stessa Corte Costituzionale nella citata [sentenza n. 247/2011](#), nella quale la Consulta *"in merito al disposto dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 ha affermato che "quanto all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che ... il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza e accertando, quindi, 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"*.

Nella sostanza, perciò, per i giudici del gravame non può esercitarsi legittimamente il raddoppio quando l'evento criminoso che lo avrebbe legittimato (nella specie violazione dell'[articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000) si

sia prescritto prima della denuncia penale ex [articolo 331](#), c.p.p. che, in quanto prodromica al legittimo utilizzo del raddoppio, ove non più attivabile per intervenuta prescrizione del reato, non può conseguentemente legittimarlo. La pronuncia, pur se sembra affermare l'ovvio, è però in controtendenza con altre pronunce di merito nelle quali veniva affermato che essendo la denuncia solo eventuale (risultando sufficiente l'astrattezza del fatto costituente reato) il raddoppio avrebbe potuto essere attivato in qualunque circostanza, perciò, anche nell'ipotesi in cui fosse intervenuta la prescrizione penale del reato che lo avrebbe reso di fatto non più per perseguibile. Ma se - pur a voler ipotizzare la non necessità della denuncia penale per l'attivazione del raddoppio dei termini per l'accertamento - nessuna denuncia avrebbe potuto essere attivata nei confronti del contribuente, non si comprende davvero come il raddoppio avrebbe potuto operare in assenza di eventi non denunciabili perché non più penalmente rilevanti per prescrizione del reato astrattamente perseguibile. Il discrimine tra l'operare legittimamente avvalendosi del raddoppio dei termini e il non, non sta perciò nella presentazione o meno della denuncia (pur a volerla ritenere irrilevante), ma nella esistenza o meno di condotte penalmente sanzionabili. Se la condotta non è sanzionabile o non è più sanzionabili, non potrà - con tutta evidenza - essere presentata denuncia ex [articolo 331](#), c.p.p. perché non c'è nessun fatto da denunciare. Per cui, nell'inesistenza del presupposto per avvalersi del raddoppio (la denuncia penale), lo stesso non potrà dirsi operante.

La sentenza n. 825/XVI/2019

Alla pronuncia, senza ombra di dubbio condivisibile, ha fatto poi seguito la più recente pronuncia n. 825/2019 nella quale, la vicenda analizzata aveva avuto a oggetto, a dire dell'ufficio, l'astrattamente contestabile reato di dichiarazione infedele ex [articolo 4](#), D.Lgs. 74/2000 per l'anno 2005 cui aveva fatto seguito la notifica di un avviso di accertamento intervenuta il 27 gennaio 2015 dopo, cioè, che si era consumata la prescrizione penale intervenuta il 30 settembre 2012 (cioè, 6 anni dopo il momento consumativo individuabile nella data di presentazione del modello di dichiarazione Unico 2006), e senza che, nel frattempo, fosse stata posta in essere alcuna denuncia penale a carico del contribuente ai sensi del richiamato articolo 331, c.p.p.. L'unica differenza sostanziale riscontrabile tra le 2 fattispecie analizzate è da ravvisarsi nel differente reato contestato, in quanto, nella vicenda oggetto della prima pronuncia in esame, il reato è quello di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, mentre nella vicenda successivamente analizzata si tratta del reato di dichiarazione infedele.

Tuttavia, è proprio tale differenza a rendere ancora più palese l'illegittimità del raddoppio dei termini di accertamento al secondo caso, in quanto mentre per la punibilità del reato di utilizzo di fatture per

operazioni inesistenti, non è richiesto il superamento di alcuna soglia penale di rilevanza (essendo, come noto, la condotta penalmente perseguibile a prescindere dall'entità dell'evasione dato il particolare disvalore sociale della condotta), la punibilità del reato di dichiarazione infedele (oggetto della seconda pronuncia) è condizionata proprio dal superamento di tale soglia di rilevanza penale. Ebbene, in relazione a tale seconda ipotesi, infatti, le singole imposte contestate non superavano la soglia di rilevanza penale prevista per il reato di dichiarazione infedele. Infatti, la contestazione più elevata contenuta nell'atto impugnato risultava pari a 68.347 euro, pertanto inferiore rispetto alla suddetta soglia di rilevanza penale pari a 103.291,38 euro (nella versione *ratione temporis* applicabile).

In caso di mancato superamento della soglia di rilevanza penale (come nel caso di specie), nessuna denuncia avrebbe potuto essere attivata. Di conseguenza, la condotta illecita, che secondo l'ufficio sarebbe attribuibile alla parte, non è una condotta che integra una fattispecie penalmente sanzionabile. Proprio in relazione alla carenza del requisito oggettivo i giudici del gravame in riforma della sentenza di primo grado che aveva acriticamente e immotivatamente accolto le ragioni dell'ufficio hanno precisato che *“le conclusioni dei primi giudici sono da ritenere incoerenti in considerazione della questione che si occupa ... Infatti essi hanno omesso di valutare il mancato superamento della soglia di rilevanza penale in relazione alle contestazioni riportate nell'avviso di accertamento ... e, pertanto, le motivazioni della sentenza sono per nulla rispondenti ai fatti rappresentati e inerenti all'appellante in presenza del mancato superamento delle soglie di punibilità”*.

Siffatto ragionamento trova, del resto, riconoscimento nella [sentenza n. 13483/2016](#) della Suprema Corte di Cassazione (confermata anche dalla più recente Cassazione, [sentenza n. 28914/2017](#)), che afferma: *“la soglia di rilevanza penale di cui al D.P.R. 600/1973, articolo 43, comma 3, nel testo vigente “ratione temporis” va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento, non rilevando che, successivamente, a seguito dell'annullamento di una parte della pretesa tributaria, sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale”*.

In altri termini, il giudice di legittimità perviene chiaramente in senso confermativo al ragionamento dei giudici di merito, affermando esplicitamente che la carenza del presupposto della soglia di rilevanza penale di cui all'[articolo 43](#), comma 3, D.P.R. 600/1973 (ovvero dell'[articolo 57](#), comma 3, laddove non si tratti di reati nei quali non è prevista soglia di punibilità, i.e. emissione e/o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti ex articolo [2](#) e [8](#) del D.Lgs. 74/2000) implichi l'assenza di una condotta penalmente sanzionabile e determini, come conseguenza diretta, il venir meno dell'obbligo di denuncia penale ex [articolo 331](#), c.p.p.

A supporto di quanto argomentato, anche ulteriore giurisprudenza di merito (pure citata dalla CTR di Roma) è ormai conforme nel ritenere che *“va accolta l’eccezione sollevata dall’appellata circa l’inapplicabilità del raddoppio dei termini per il reato di “dichiarazione infedele” di cui all’articolo 4, D.Lgs. 74/2000 ... il Collegio ritiene che nel caso di specie il reato di “dichiarazione infedele” non si configuri poiché le imposte recuperate a tassazione nell’accertamento impugnato sono abbondantemente al di sotto della soglia di rilevanza penale vigente all’epoca e dunque non si configura effettivamente alcun presupposto per la trasmissione della notizia di reato ai sensi dell’articolo 331, c.p.p.”* (CTR Lombardia, [sentenza n. 4382/XXVII/2015](#); si veda in tal senso anche CTR Lombardia, [sentenza n. 3670/XIII/2015](#)). Di conseguenza, *“poiché le maggiori imposte accertate sono tutte inferiori ai suddetti limiti il reato non è più configurabile in concreto e quindi viene anche meno la regola del raddoppio dei termini di cui al terzo comma dell’articolo 43, D.P.R. 633/1973, poiché essa presuppone la configurabilità di un reato in concreto perseguibile, nella specie ictu oculi esclusa a causa - appunto - del mancato superamento delle dette soglie”* (CTR Lombardia, [sentenza n. 328/XXXVIII/2015](#)).

A eguali conclusioni si giunge, del resto, analizzando la recente – e oramai consolidata – giurisprudenza di legittimità in materia di Irap per la quale il raddoppio dei termini per l’accertamento non è operante, trattandosi di un tributo in relazione al quale l’omessa dichiarazione e la relativa evasione non sono qualificate come avente rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. 74/2000 (si veda al riguardo Cassazione, sentenze [n. 11147/2012](#), [n. 8924/2015](#), [n. 20435/2017](#), [n. 1425/2018](#), CTR Lombardia, sentenza n. 225/XXX/2014 e [n. 6464/XLVII/2014](#), pronunce confermate recentemente dalla [circolare n. 1/2018](#) della GdF oltre che dalla stessa Agenzia delle entrate come da comunicato dello scorso 13 febbraio). Il parallelismo con tale disciplina è assolutamente confacente al caso di specie se si considera che, con riferimento agli accertamenti aventi a oggetto una maggiore Irap, l’impossibilità di poter qualificare tali condotte come penalmente rilevanti non consente l’applicazione del raddoppio dei termini. Pertanto, seguendo la medesima *ratio* si giunge alla stessa conclusione, ritenendo illegittima l’applicazione del raddoppio dei termini per le altre imposte, per la cui perseguibilità penale il Legislatore richiede il superamento di soglie di rilevanza penale, come nel caso di specie. Infatti, nella misura in cui il reato risulta prescritto prima della notifica dell’avviso di accertamento e le contestazioni, comunque non idonee a superare le soglie di rilevanza penale, qualsiasi altra considerazione risulta irrilevante.

Si segnala, infine, che una problematica ancora aperta è quella diretta a risolvere la presa di posizione degli uffici per i quali qualunque procedimento penale tributario sarebbe idoneo all’applicazione del raddoppio a prescindere dalla tipologia di reato ascritto e a prescindere dalla imputazione del reato medesimo come condotto in proprio dalla persona fisica o nella sua veste di legale rappresentante

dell'ente rappresentato. La seconda pronuncia ha infatti solo accennato alla problematica, laddove, citando giurisprudenza di legittimità, afferma che *“l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale sussiste semmai quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare, non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (Cassazione n. 26081/2008 e n. 27508/2009). La denuncia penale deve scaturire dalla certa individuazione del reato da denunciare, legittima il raddoppio se è circoscritta al reato nella stessa contestato e non può essere considerata legittimante qualsiasi contestazione ...”*.

Si auspica perciò anche un intervento chiarificatore in merito nell'altrettanto auspicabile intento di limitare l'illegittimo utilizzo del raddoppio e, comunque, di sollecitare gli uffici a una riflessione sull'eventuale rinuncia al contenzioso già in essere ove viziato da abusi nella specie di quelli rappresentati e risolti favorevolmente alla parte privata.

SCHEDA DI SINTESI

L'illegittimità del raddoppio dei termini di accertamento ex articoli 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 e 57, comma 3, D.P.R. 633/1972 (nella versione previgente alle modifiche intervenute ad opera del D.Lgs. 128/2015) deve essere dichiarata:

- in presenza di un reato tributario prescritto che comporta il venire meno dell'obbligo di denuncia ex articolo 331, c.p.p.;
- in presenza di imposte recuperate a tassazione che non superano la soglia di rilevanza penale.



È auspicabile che l'illegittimità venga dichiarata anche in mancanza della certa e precisa individuazione del reato da denunciare e nell'eventualità in cui il reato sia stato contestato alla persona fisica nella veste di legale rappresentante dell'entità giuridica rappresentata e non anche in proprio.