

## ACCERTAMENTO

---

### ***Raddoppio dei termini solo in presenza di ipotesi di reato riscontrate prima dello spirare dei termini ordinari di accertamento***

di **Massimo Conigliaro**

Interessante pronuncia della seconda sezione della **Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna** in tema di **raddoppio dei termini dell'accertamento** in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria. I giudici tributari nella [sentenza n. 191 del 11.9.2013](#) affermano il condivisibile principio che *“fin dall'inizio della verifica tributaria devono emergere **chiari ed obiettivi elementi indiziari di illeciti tributari con rilevanza penale**”*.

Tale principio è la logica conseguenza di quanto stabilito dalla **Corte Costituzionale (sentenza 247/2011)** che non si è limitata ad osservare che il raddoppio dei termini di accertamento è necessario per dotare l'Amministrazione Finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire dati utili a contrastare illeciti tributari, ma ha anche chiarito che la gravità e la difficoltà di rilevamento di detti illeciti derivano dalla **non arbitraria ipotizzabilità dei reati perseguibili**.

Nel caso affrontato dai giudici ravennati la verifica fiscale che aveva portato all'emissione dell'avviso di accertamento era iniziata con l'invio di un **questionario** notificato in data 15 ottobre 2009 ed i fatti costituenti ipotesi di reato erano stati constatati **al termine delle operazioni** di accertamento il 14 dicembre 2011. La sequenza temporale di tali accadimenti portava ad una considerazione: l'Ufficio aveva intrapreso la verifica (peraltro definita di “particolare complessità, sia in fatto che sotto il profilo giuridico”) senza avere non solo **elementi di fatto** certi ma nemmeno una **probabile possibilità** di ottenere un risultato investigativo idoneo a legittimare un raddoppio dei termini.

Non solo. Il controllo era iniziato quando il **termine breve di accertamento era già decorso** e quindi oltre a mancare i già citati chiari e obiettivi elementi indiziari, non si conosceva ancora l'interpretazione della Corte Costituzionale in riferimento all'autonomia del termine raddoppiato rispetto a quello quadriennale e vi era molta incertezza sulla possibilità di notificare un valido avviso di accertamento con la contestazione di reati tributari dopo la scadenza del termine di cui al comma 1 dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Sorgeva quindi il dubbio che l'Ufficio avesse iniziato il controllo sulla base di fatti che **non erano ancora obiettivamente riscontrabili** da parte di un pubblico ufficiale per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale, lasciando presumere che vi fosse una valutazione

discrezionale e meramente soggettiva.

L'avviso di accertamento, nel caso di specie, era stato emesso in data 12 dicembre, cioè prima della conclusione dell'indagine e senza che fossero ancora emersi (o almeno non erano ancora certi nella valutazione dell'Ufficio) **gli illeciti di rilevanza penale**, constatati solo al termine della verifica.

La cronologia dei fatti – osserva la CTP di Ravenna - obbliga ad una riflessione: *la notifica dell'avviso di accertamento è avvenuta in concomitanza con la **chiusura dell'indagine** (14 dicembre) ma la materiale redazione dell'atto è avvenuta due giorni prima, quando ancora non si era verificato il **presupposto** per un legittimo **raddoppio dei termini**.*

*Posto che con la notifica (per quanto qui interessa) si porta semplicemente a conoscenza del contribuente una **determinata contestazione** con conseguente pretesa tributaria, sorgono dubbi sulla validità di un atto la cui motivazione deve essere ritenuta rappresentativa soltanto di una **possibile (ma non accertata) situazione** idonea a legittimare il raddoppio dei termini.*

*E non è chiaro nemmeno come l'Amministrazione Finanziaria possa affermare che non avrebbe potuto operare alcuna fondata **notizia di reato** senza prima aver contestato il superamento delle soglie previste per legge: tale superamento, ragionevolmente, non sarà stato calcolato e quindi scoperto solo al momento della redazione dell'avviso di accertamento, bensì si sarà rivelato nel corso dell'indagine con successiva formalizzazione al momento di emissione dell'atto impositivo.*

La **Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna** ha quindi giudicato l'operato dell'Ufficio **tardivo** (o almeno non tempestivo) in riferimento all'inoltro della denuncia; atto, questo, che avrebbe dovuto **precedere l'emissione dell'avviso di accertamento** ed esservi allegato, sia per rispettare un'estensiva interpretazione del comma 1 dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000 sia, soprattutto, per far comprendere al contribuente (e consentirgli quindi una maggior tutela del proprio diritto di difesa) quali erano i fatti di rilevanza penale comunicati alla **Procura della Repubblica** che determinavano l'applicazione di una norma per lui fortemente penalizzante.

Tale pronuncia si pone in linea con un precedente della **CTP Bari (sentenza n. 192/2011)** che **ha stabilito che il** raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale, previsto nei casi di reati tributari con obbligo di denuncia penale (ex art.37, comma 24, D.L. n.223/06), **non può essere applicato retroattivamente**, tenuto conto del carattere afflittivo sanzionatorio che ne deriverebbe al ricorrente.