

PENALE TRIBUTARIO

Il rapporto fra il raddoppio dei termini e l'obbligo di denuncia

di Luigi Ferrajoli



Con l'**ordinanza n. 24576/2022** e la **sentenza n. 27250/2022** la Corte di Cassazione ha recentemente ribadito i principi già affermati in materia di **raddoppio dei termini di accertamento in presenza della contestazione di violazioni che impongono l'obbligo di denuncia per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000**, chiarendo che l'**effettiva presentazione** della denuncia penale **non è un requisito necessario** all'operare del raddoppio dei termini di accertamento, essendo **sufficiente che sussista l'obbligo**, ai sensi dell'[articolo 331 c.p.p.](#), di **presentazione della denuncia**.

Al riguardo la giurisprudenza della Suprema Corte ha formulato i seguenti principi:

- il **raddoppio dei termini** previsti dall'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#) per le imposte dirette e dall'[articolo 57 D.P.R. 633/1972](#) per l'Iva, in forza delle modifiche introdotte con l'[articolo 37, comma 24, D.L. 223/2006](#), presuppone unicamente l'**obbligo di presentazione di denuncia penale**, ai sensi dell'[articolo 331 c.p.p.](#), per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, **e non anche la sua effettiva presentazione**, come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247/2011, con la conseguenza che **ove il contribuente denuncia il superamento dei termini di accertamento da parte del Fisco, è tenuto a contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia** senza poter mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario;
- la norma non introduce un'ipotesi di raddoppio dei termini in senso proprio, bensì di un **nuovo termine di decadenza**, che trova applicazione in caso di sussistenza di **seri indizi di reità**. Tale circostanza è un **dato obiettivo** non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'Ufficio tributario ma che deve essere accertato dal giudice;
- il raddoppio del termine di accertamento non è escluso dalla configurabilità di una **causa di estinzione del reato** come la prescrizione, né dall'intervenuta **archiviazione della denuncia**, non rilevando né l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., ai sensi dell'[articolo 405 c.p.p.](#), mediante la formulazione dell'imputazione, né la

successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del **doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario**.

In relazione alla materia del raddoppio dei termini di accertamento va precisato che lo *ius superveniens*, consistente nelle modifiche introdotte, dapprima, dall'[articolo 2, commi 1 e 2, D.Lgs. 128/2015](#), che ha **limitato il raddoppio dei termini** di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui la **denuncia è effettivamente presentata** e trasmessa all'Autorità Giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento, e, in seguito, dall'[articolo 1, commi da 130 a 132, L. 208/2015](#), che ha, tra le altre disposizioni, **eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini** ordinari per gli atti di accertamento relativi ai **periodi d'imposta dal 2016 in avanti**, è stato **interpretato** dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione **in termini restrittivi** quanto al relativo ambito di applicazione.

Infatti, la Suprema Corte ha chiarito che la modifica contenuta nell'[articolo 2, commi 1 e 2, D.Lgs. 128/2015](#), in virtù dell'apposita **norma di salvaguardia** prevista dall'articolo 2 D.Lgs. 128/2015, non si applica alle violazioni punibili constatate in processi verbali notificati prima del 2 settembre 2015 dalla notifica di atti impositivi entro il 31 dicembre 2015.

In relazione alla seconda modifica, contenuta nell'[articolo 1, commi da 130 a 132, L. 208/2015](#), il **regime transitorio** previsto dalla medesima Legge, per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 – secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali tributarie, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132 (cioè entro il termine ordinario di accertamento) –, **riguarda solo le fattispecie non regolate dal precedente regime transitorio**, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015, in quanto, ai sensi dell'[articolo 3, comma 2, D.Lgs. 128/2015](#), sono comunque **fatti salvi gli effetti** degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto (Corte di Cassazione, sentenza n. 26037/2016 e sentenza n. 16728/2016).