EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

MANOVRA CORRETTIVA

Reati tributari, stretta su soglie di punibilità e sospensione condizionale

La manovra-bis preclude l'accesso al beneficio se l'imposta evasa eccede il 30% del volume d'affari e la soglia di 3 milioni di euro

/ **Michele BANA**

/ Mercoledì 14 settembre 2011

L'art. 2, comma 36-*vicies semel* del DL n. 138/2011, introdotto in sede di conversione, ha apportato diverse modifiche alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi ed IVA.

In primo luogo, è stato soppresso il comma 3 dell'art. 2 del DLgs. n. 74/2000, che prevedeva la **riduzione** della **reclusione** – da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni, anziché da un anno e mezzo a sei anni – al ricorrere di una particolare ipotesi: l'esposizione nella **dichiarazione annuale** dei predetti tributi, per finalità di evasione, di elementi passivi fittizi **inferiori** a **154.937,07 euro** derivanti dall'utilizzo di fatture, ovvero altri documenti, per operazioni inesistenti, registrati nelle scritture contabili obbligatorie, oppure detenuti come prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La manovra-*bis* ha, inoltre, **diminuito** i **limiti minimi** di cui al successivo art. 3, riguardanti la **punibilità** della fattispecie di presentazione della **dichiarazione fraudolenta**, mediante artifici diversi da quelli di natura documentale. In particolare, è ora prevista la **medesima reclusione** ordinaria indicata nell'art. 2 (da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di sei anni) per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indichi nella dichiarazione annuale – sulla base di una falsa rappresentazione, nelle scritture contabili obbligatorie, ed avvalendosi di **mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolarne l'accertamento – elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo oppure elementi passivi fittizi, qualora risultino soddisfatte, congiuntamente, due condizioni: l'imposta evasa, con riferimento al singolo tributo, è **superiore a 30.000 euro** (e non più 77.468,53 euro); l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di componenti passive fittizie, è superiore al 5% delle attività indicate in dichiarazione, o comunque è **superiore ad 1 milione** di euro (anziché 1.549.370,70 euro).

Analogamente, sono stati ridotti i limiti previsti da altre disposizioni del DLgs. n. 74/2000, il cui superamento comporta la reclusione da uno a tre anni:
- art. 4 ("Dichiarazione infedele"): **50.000 euro** (in luogo di 103.291,38 euro) per l'imposta evasa, ed euro 2 milioni (a dispetto dei previgenti 2.065.827,60 euro) con riferimento all'importo complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione;
- art. 5 ("Omessa dichiarazione"): **30.000 euro**, rispetto all'importo originario di 77.468,53 euro.

Il Ddl. di conversione del DL n. 138/2011 ha altresì soppresso il comma 3 dell'art. 8 del DLgs. n. 74/2000, per effetto del quale era prevista la reclusione, da sei mesi a due anni, a carico dei contribuenti resisi responsabili dell'esposizione, nelle fatture emesse oppure in altri documenti rilasciati, di importi non corrispondenti al vero **inferiori a 154.937,07 euro** che divengono, pertanto, punibili nella misura piena, da **un anno e mezzo a sei anni** di reclusione.
È stato poi integrato il successivo art. 12, con l'inserimento di un nuovo comma dopo il comma 2, secondo cui "per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al **30 per cento** del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia **superiore a tre milioni** di euro". La disposizione non sembra, pertanto, riguardare i reati di **sottrazione fraudolenta al pagamento** di imposte, **omesso pagamento** di tributi ed **indebita compensazione** di crediti.

L'art. 13 del DLgs. n. 74/2000 è stato, inoltre, interessato da due modifiche, la prima delle quali riguarda la previsione di cui al comma 1, relativa alla riduzione **fino ad un terzo** (e non più alla metà) delle pene previste per i delitti indicati in tale decreto, applicabile nei casi in cui – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti stessi, comprese le sanzioni amministrative (comma 1), siano stati **estinti** mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalla vigente normativa tributaria. La seconda novità riguarda l'introduzione del comma 2-*bis*: "l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2".

Il Ddl. di conversione della manovra-*bis* ha, infine, inserito una nuova disposizione nell'art. 17 del DLgs. n. 74/2000, il comma 1-*bis*, che eleva di un terzo i **termini di prescrizione** dei delitti previsti dai precedenti articoli da 2 a 10.

ARTICOLI CORRELATI

Michela DAMASCO - Caraccioli: «È necessario disciplinare elusione e abuso del diritto» - Eutekne.Info del 6 settembre 2011

Michela DAMASCO e Maurizio MEOLI - Niente sospensione condizionale della pena per chi evade più di 3 milioni - Eutekne.Info del 2 settembre 2011

GIOVEDÌ 15 SETTEMBRE 2011
14.08

Collana
CASI&STRUMENTI
CACCIAPAGLIA, DE ANGELIS, FERIOZZI, POZZI
GLI STRUMENTI DI TUTELA DEL PATRIMONIO

Reati tributari: la riduzione delle soglie penali incide sul raddoppio dei termini di accertamento

di Gianfranco Antico

SOMMARIO

	Pag.
I reati interessati	**2358**
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	2358
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	2358
Dichiarazione infedele	2358
Dichiarazione omessa	2359
Emissione di fatture false o di altri documenti inesistenti	2359
Sospensione condizionale della pena	2359
Riduzione dell'attenuante	2359
Patteggiamento	2359
Prescrizione	2359
Decorrenza	2360
Gli effetti delle novità alla luce della sentenza della Corte Costituzionale	**2360**
Brevi considerazioni finali	**2362**

L'emendamento della maggioranza presentato al D.L. n. 138 del 13 agosto 2011 e approvato in via definitiva dai due rami del parlamento, è intervenuto sul D.Lgs. n. 74/2000 - norma che individua i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto - , modificando, al ribasso, le soglie previste per alcuni reati, pur conservando la *ratio* dell'impianto normativo, fondato su un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, tutte caratterizzate da dolo specifico finalizzato ad evadere le imposte.

In attesa dell'imminente pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* e della conseguente entrata in vigore (**1**), analizziamo la nuova normativa (art. 2, commi 36-*vicies semel* e 36-*vicies bis*), evidenziando gli effetti che ne derivano alla luce della recente sentenza

Nota (1) — Dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*.

della Corte Costituzionale n. 247 del 25 luglio 2011 (ud. del 20 luglio 2011) (**in *"Finanza & Fisco" n. 27/2011, pag. 2283***), che ha legittimato il cd. raddoppio dei termini, introdotto dall'art. 37, comma 24, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006 (**in *"Finanza & Fisco" n. 31/2006, pag. 2627***), che modificando l'art. 43 del D.P.R. n. 600/71973 e l'art. 57 del D.P.R. n. 633/72, ha previsto che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini ordinari sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

I reati interessati

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, rubricato «*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*», punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Tuttavia, il comma 3 del citato art. 2, tempera la sanzione, prevedendo, nelle ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 154.937,07 €, la reclusione da sei mesi a due anni.

Il Decreto-Legge di Ferragosto convertito in Legge, fermo restando l'ipotesi del comma 1, **sopprime l'attenuante** del comma 3, così che tutte le fattispecie di uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ricadono nell'ambito del comma 1.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

L'art. 3, del D.Lgs. n. 74/2000 prevede, fuori dei casi previsti dall'art. 2, la reclusione da 18 mesi a 6 anni, per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 77,468,53 €;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 1.549.937,70 €.

Il legislatore, fermo restando la sanzione da 18 mesi a 6 anni di reclusione, **diminuisce le soglie** necessarie per la sussistenza del reato:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30.000 €;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 1 milione di euro.

Dichiarazione infedele

L'art. 4, del D.Lgs. n. 74/2000 - dichiarazione infedele - punisce, al di fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, con la reclusione da uno a tre anni, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 103.291,38 €;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2.065.827,60 €.

Anche in questa ipotesi il legislatore, fermo restando la sanzione, è intervenuto sulle soglie di

17 del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 del citato decreto (è escluso, quindi, l'omesso versamento e l'indebita compensazione) sono elevati di 1/3.

Decorrenza

Le novità introdotte investiranno i reati commessi dalla data di entrata in vigore delle modifiche.

Come rilevato dalla migliore dottrina (2) coloro che presenteranno l'Unico 2011 prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni saranno soggetti alle vecchie regole.

Gli effetti delle novità alla luce della sentenza della Corte Costituzionale

Come è noto, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali ed Iva, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (5 anni se omessa).

Si ricorda, tuttavia, che in materia di imposte dirette ed IVA, l'art. 10 della L. 289/2002 ha stabilito che i termini per l'accertamento relativi a periodi di imposta per i quali i contribuenti non si sono avvalsi delle disposizioni recate dagli artt. 7 (concordato fiscale) 8 (integrativa semplice) o 9 (condono tombale) devono intendersi prorogati di due anni rispetto all'originaria scadenza.

Si segnala, altresì, che la cd. Manovra di Ferragosto -, ha prorogato di 1 anno, per i soggetti che hanno aderito al condono di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289, i termini per l'accertamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, pendenti al 31 dicembre 2011.

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 37, comma 24, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006, all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 57 del D.P.R. n. 633/72, «*In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione*».

Ai sensi del successivo comma 26, dell'art. 37, del D.L. n. 223/2006, le disposizioni precedenti si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Sul punto, con sentenza n. 247 del 25 luglio 2011 (ud. del 20 luglio 2011), la Corte Costituzionale ha fissato una serie di paletti, escludendo, innanzitutto, nel computo dei termini da raddoppiare la proroga biennale di cui all'art. 10 della L. n. 289/2002 ("per escludere l'applicazione della proroga biennale è sufficiente la presentazione della richiesta di condono, indipendentemente dal suo accoglimento o diniego").

La stessa Corte Costituzionale precisa che non rientrano nel computo dei termini da raddoppiare i prolungamenti di termini previsti da altre disposizioni di legge. Pertanto, non vi rientra il diverso raddoppio dei termini previsto, nell'ambito degli interventi antievasione e antielusione internazionale e nazionale, dal comma 2-*bis* dell'art. 12 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (comma inserito dall'art. 1, comma 3, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25).

Il raddoppio dei termini deriva "dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale; né la norma può essere interpretata " nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato".

I termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, poiché "i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente ... 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 riser-

Nota (2) — ROSATI. *Mano pesante nei giudizi penali*. in *ItaliaOggi* del 5 settembre 2011, pag. 5.

accesso al reato:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50.000 €;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro.

Dichiarazione omessa

L'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a 77.468,53 €.

Tale limite, per effetto del Decreto Legge di Ferragosto convertito in Legge, scende a 30 mila euro, restando ferma la sanzione da 1 a 3 anni di reclusione.

Emissione di fatture false o di altri documenti inesistenti

L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, disciplinata dall'art. 8, del D.Lgs. n. 74/2000, è punita con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, nei confronti di chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il comma 3, prevede una attenuante: se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a 154.937,07 € per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

Oggi è **venuta meno tale attenuante**, così che tutte le operazioni rientranti nell'ambito dell'art. 8, senza limiti di importo, restano soggetti alla reclusione da 18 mesi a 6 anni.

Sospensione condizionale della pena

All'art. 12, del D.Lgs. n. 74/2000, dedicato alle pene accessorie, è aggiunto un periodo, in forza del quale, per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10, l'istituto della sospensione condizionale della pena non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari;

b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a 3 milioni di euro.

Riduzione dell'attenuante

Ai sensi dell'art. 13, del D.Lgs. n. 74/2000, le pene previste per i delitti di cui al citato decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1, del citato decreto legislativo (cd. Principio di specialità).

Per effetto della modifica apportata dal Decreto Legge di Ferragosto convertito in Legge, la riduzione della sanzione passa ad 1/3.

Patteggiamento

All'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, la Manovra approvata aggiunge il comma 2-*bis*, attraverso il quale viene previsto che il contribuente - per i delitti di cui al citato decreto legislativo - può richiedere il beneficio del patteggiamento di cui all'art. 444 del c.p.p., solo se ricorrono le circostanze attenuanti di cui all'art. 13.

In pratica il patteggiamento è condizionato all'estinzione del debito tributario, anche attraverso il ricorso alle procedure conciliative vigenti (con relative sanzioni).

Prescrizione

Per effetto delle modifiche introdotte, il nuovo art.

zialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un piú ampio termine di accertamento. È opportuno precisare che:

a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il piú ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972;

b) il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario - è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato;

c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni".

Di conseguenza, il contribuente, per effetto dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è tenuto a conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Pertanto, se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato".

Brevi considerazioni finali

È ovvio che l'abbassamento delle soglie introdotte dal D.L. n. 138/2011 convertito per la configurazione dei reati tributari sopra visti non può che comportare un aumento delle ipotesi di raddoppio dei termini, oggi costituzionalmente legittimi.

Infatti, molte violazioni, prima sanzionate solo in via amministrativa, potranno godere del raddoppio, atteso che questo si guadagna attraverso il mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dell'inizio dell'azione penale.

NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME RICHIAMATE DALL'AUTORE

vato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione".

In pratica, i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie *ab origine* diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento: " i termini "brevi" di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000; i termini raddoppiati di cui al terzo comma dello stesso art. 57 operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia".

Di conseguenza, è del tutto irrilevante che detto obbligo " possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento".

Il censurato comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006 non dispone, quindi, una «*riapertura di termini di accertamento già scaduti*», ma esclude solo "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)".

In ordine all'assenza di tutela per il contribuente, che deve attendere il decorso del termine raddoppiato per avere la sicurezza dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia penale, tale incertezza è irrilevante e comunque "meramente eventuale e soggettiva e 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".

Se il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, ciò "non implica, tuttavia, che la legge attribuisca all'amministrazione finanziaria l'arbitrario ed incontrollabile potere di raddoppiare i termini 'brevi' di accertamento. Quanto all'asserita arbitrarietà, infatti, il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 cod. proc. pen. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale. Per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (*ex plurimis*, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009 — **riportata in massima a pag. 2363**; n. 26081 — **riportata in massima a pag. 2363** e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978 — **riportata in massima a pag. 2363**). Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale – allorché abbia acquisito la *notitia criminis* nell'esercizio od a causa delle sue funzioni – non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia".

Né è sostenibile l'asserita incontrollabilità della valutazione degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, dal momento 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 (3), la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta 'prognosi postuma') circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con impar-

Nota (3) — Si rileva che con sentenza n. 4769 del 10 agosto 2011 (ud. del 28 giugno 2011) il Consiglio di Stato, Sez. IV, ha ritenuto legittima l'istanza di accesso alla denuncia inoltrata dall'Agenzia delle entrate alla Procura della Repubblica, che costituiva il presupposto per l'estensione all'anno 2004 della verifica fiscale già avviata per gli anni 2005-2007.

LE MASSIME(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. VI Penale - Sentenza n. 14195 del 18/11/1978
Presidente: Ugazzi R., Relatore: Krogh M.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - *Fumus* di reato - Sussistenza dell'obbligo - Art. 361 c.p.

Perché sussista l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 361 cod. pen., è sufficiente che il pubblico ufficiale che vi è tenuto ravvisi nel fatto il *fumus* di un reato (fattispecie in tema di omessa denuncia di costruzioni abusive da parte del sindaco).

CAS - Sez. V Penale - Sentenza n. 26081 del 30/06/2008
Presidente: Rotella M., Relatore: Marasca G.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - Ambito e presupposti di operatività - Art. 361 c.p.

L'omissione o il ritardo del pubblico ufficiale nel denunciare i fatti di reato idonei ad integrare il delitto di cui all'art. 361 cod. pen. si verifica solo quando il p.u. sia in grado di individuare, con sicurezza, gli elementi di un reato, mentre, qualora egli abbia il semplice sospetto di una possibile futura attività illecita, deve, ricorrendone le condizioni, semplicemente adoperarsi per impedire l'eventuale commissione del reato ma non è tenuto a presentare denuncia.
Conf.: Cass., 5793/1988
Vedi: Cass., 18457/2007

CAS - Sez. VI Penale - Sentenza n. 27508 del 06/07/2009
Presidente: De Roberto G., Relatore: Fazio AM.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - Obbligo di denuncia - Ambito e presupposti di operatività - Fattispecie - Art. 361 c.p.

Integra il delitto di omessa denuncia di reato (art. 361 cod. pen.) la condotta del pubblico ufficiale che ometta, ovvero ritardi, la denuncia di un reato perseguibile d'ufficio, quando egli è in grado di individuarne gli elementi ed acquisire ogni altro dato utile per la formazione del rapporto. (Fattispecie in cui un funzionario di polizia aveva visto il suo diretto superiore, responsabile del servizio di pagamento del personale, falsificare firme di quietanza e riscuotere personalmente emolumenti spettanti ad altri colleghi, conservandoli in una busta, anziché consegnarli agli aventi diritto).
Vedi: Cass., 8746/2000, 18457/2007, 26081/2008

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

Raddoppio dei termini a disposizione del Fisco per gli accertamenti in presenza di violazioni penal-tributarie: non fondati i dubbi di legittimità costituzionale della C.T.P. di Napoli sul raddoppio del termine ordinario in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per reati tributari. Ma il giudice tributario può valutare la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale

Corte Costituzionale - Sentenza (CCO) n. 247 del 20 luglio 2011, pubblicata in Gazzetta Ufficiale - 1ª Serie Speciale - n. 32 del 27/07/2011
Presidente: Quaranta, Relatore: Gallo

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Termini per la notifica degli avvisi di rettifica o di accertamento - Raddoppio del termine ordinario 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. 10 marzo 2000, n. 74 - Ritenuta violazione della disposizione di legge che esclude la proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta - Questione riferita a parametro privo di rango costituzionale - Inammissibilità della questione - DPR 26/10/1972, n. 633, combinato disposto dell'art. 57, terzo comma, come inserito dall'art. 37, comma 25, del DL 04/07/2006, n. 223, convertito nella L 04/08/2006, n. 248, e dell'art. 37, comma 26, del DL 04/07/2006, n. 223 - Art. 3, comma 3, della L 27/07/2000, n. 212

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Termini per la notifica degli avvisi di rettifica o di accertamento - Raddoppio del termine ordinario 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. 10 marzo 2000, n. 74 - Ritenuta lesione del diritto di difesa del contribuente e dei principi di eguaglianza e ragionevolezza per ritenuta intervenuta proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta - Erroneo presupposto interpretativo della normativa censurata - Non fondatezza della questione - DPR 26/10/1972, n. 633, combinato disposto dell'art. 57, terzo comma, come inserito dall'art. 37, comma 25, del DL 04/07/2006, n. 223, convertito nella L 04/08/2006, n. 248, e dell'art. 37, comma 26, del DL 04/07/2006, n. 223 - Artt. 3 e 24 Cost.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Termini per la notifica degli avvisi di rettifica o di accertamento - Raddoppio del termine ordinario 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. 10 marzo 2000, n. 74 - Ritenuta lesione del diritto di difesa del contribuente - Erroneo presupposto interpretativo della normativa censurata - Non fondatezza della questione - DPR 26/10/1972, n. 633, combinato disposto dell'art. 57, terzo comma, come inserito dall'art. 37, comma 25, del DL 04/07/2006, n. 223, convertito nella L 04/08/2006, n. 248, e dell'art. 37,

comma 26, del DL 04/07/2006, n. 223 - Art. 24 Cost.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Termini per la notifica degli avvisi di rettifica o di accertamento - Raddoppio del termine ordinario 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. 10 marzo 2000, n. 74 - Ritenuta irragionevolezza della disposizione denunciata con lesione dei principi di imparzialità e di buon andamento - Esclusione - Non fondatezza della questione - DPR 26/10/1972, n. 633, combinato disposto dell'art. 57, terzo comma, come inserito dall'art. 37, comma 25, del DL 04/07/2006, n. 223, convertito nella L 04/08/2006, n. 248, e dell'art. 37, comma 26, del DL 04/07/2006, n. 223 - Artt. 3 e 97 Cost.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Termini per la notifica degli avvisi di rettifica o di accertamento - Raddoppio del termine ordinario 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. 10 marzo 2000, n. 74 - Ritenuta irragionevole disparità di trattamento - Esclusione - Non fondatezza della questione - DPR 26/10/1972, n. 633, combinato disposto dell'art. 57, terzo comma, come inserito dall'art. 37, comma 25, del DL 04/07/2006, n. 223, convertito nella L 04/08/2006, n. 248, e dell'art. 37, comma 26, del DL 04/07/2006, n. 223 - Art. 3 Cost.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Termini per la notifica degli avvisi di rettifica o di accertamento - Raddoppio del termine ordinario 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. 10 marzo 2000, n. 74 - Ritenuta violazione del principio della irretroattività della sanzione penale - Esclusione - Non fondatezza della questione - DPR 26/10/1972, n. 633, combinato disposto dell'art. 57, terzo comma, come inserito dall'art. 37, comma 25, del DL 04/07/2006, n. 223, convertito nella L 04/08/2006, n. 248, e dell'art. 37, comma 26, del DL 04/07/2006, n. 223 - Art. 25 Cost.

Nel testo integrale

La Corte Costituzionale, composta dai signori: Alfonso Quaranta (Presidente), Franco Gallo (Relatore), Alfio Finocchiaro, Luigi Mazzella, Gaetano Silvestri, Sabino Cassese, Giuseppe Tesauro, Paolo Maria Napolitano, Giuseppe Frigo, Alessandro Criscuolo, Paolo Grossi, Giorgio Lattanzi (Giudici), ha pronunciato la seguente

Sentenza

nel giudizio di legittimità costituzionale del combinato disposto del terzo comma dell'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*) - comma inserito dal comma 25 dell'art. 37 del decreto-legge del 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 legge 4 agosto 2006, n. 248 - e del comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli, nel corso di due giudizi riuniti vertenti tra la ricorrente S.r.l. D. e la resistente Agenzia delle entrate, ufficio di Nola, con ordinanza depositata il 29 aprile 2010, iscritta al n. 266 del registro ordinanze 2010 (**in *"Finanza & Fisco" n. 33/2010, pag. 2908***) e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 39, 1ª serie speciale, dell'anno 2010.

Visti l'atto di costituzione della S.r.l. D. e l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 5 luglio 2011 il Giudice relatore Franco Gallo;

uditi gli avvocati L.S. e M.P. per la S.r.l. D. nonché l'avvocato dello Stato Sergio Fiorentino per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di due giudizi riuniti promossi da una società a responsabilità limitata avverso due avvisi di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) riguardanti, rispettivamente, gli anni 2002 e 2003, la Commissione tributaria provinciale di Napoli, con ordinanza depositata il 29 aprile 2010 (**in *"Finanza & Fisco" n. 33/2010, pag. 2908***), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 97 della Costituzione nonché all'art. 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*), questioni di legittimità dell'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*), quale modificato dal comma 25 dell'art. 37 del decreto-legge del 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 legge 4 agosto 2006, n. 248, in vigore dal 4 luglio 2006 [*recte*: del combinato disposto del terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 - comma inserito dal comma 25 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006 - e del comma 26 dell'art. 37 del medesimo decreto-legge n. 223 del 2006].

Il censurato terzo comma del citato art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel testo in vigore dal 4 luglio 2006, stabilisce che, «*In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti* [cioè, nel testo applicabile *ratione temporis* ai due suddetti periodi d'imposta in contestazione: in caso di presentazione della dichiarazione, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, aumentato - nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione - di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno successivo a quello di notificazione della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data di consegna di tali documenti; in caso di omessa presentazione della dichiarazione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata] *sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione*». Inoltre, il comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006 prevede che «*Le disposizioni di cui ai commi 24* [relativo alle imposte sui redditi] *e 25* [relativo all'IVA] *si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600* [relativo alle imposte sui redditi] *e dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633* [relativo, come visto, all'IVA]».

Tali disposizioni sono denunciate, in base a quanto espressamente indicato nel dispositivo dell'ordinanza di rimessione, nella parte in cui non prevedono che, in presenza delle ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000:

1) la normativa sia applicabile solo alle annualità successive al 2006, anno nel quale sono entrati in vigore i commi 25 e 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006;

2) «*l'eventuale denuncia*» ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. debba essere presentata anteriormente allo spirare dei termini di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972.

1.1. - Secondo quanto premesso, in punto di fatto, dal giudice rimettente:

a) la società aveva richiesto la definizione automatica dell'IVA «*per gli anni pregressi*» 2001 e 2002, ai sensi dell'art. 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003*), ed aveva utilizzato negli anni successivi il credito di € 146 milioni, risultante dalla dichiarazione, per compensare l'IVA a debito relativa ad anticipi su forniture fatturate ad altra società dello stesso gruppo;

b) l'Agenzia delle entrate aveva apposto un diniego alla suddetta domanda di definizione agevolata dei rapporti tributari, affermando che la dichiarazione di condono non era comprensiva di tutti i periodi di imposta ancora accertabili, come invece richiesto dalla legge;

c) la Commissione tributaria provinciale di Napoli, con sentenza n. 185/02/09 del 31 marzo 2009, aveva accolto l'impugnazione della società avverso il suddetto diniego di condono;

d) l'Agenzia delle entrate, con due avvisi notificati il 18 novembre 2008, aveva proceduto all'accertamento dell'IVA dovuta dalla società, rispettivamente, per gli anni 2002 e 2003, basandosi su una verifica della Guardia di finanza (delegata dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Nola), la quale, con processo verbale di constatazione del 25 luglio 2008, aveva ritenuto sussistere alcuni reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, perché, da un lato, aveva rilevato, per l'anno 2002, che la dichiarazione dell'IVA conteneva l'indicazione di "operazioni passive fittizie", con conseguente inesistenza del credito tributario dichiarato dalla contribuente, e, dall'altro, aveva contestato, per l'anno 2003, le operazioni effettuate dalla stessa contribuente con un'altra società del gruppo al fine di trasferire a quest'ultima una parte dell'inesistente credito risultante dalle dichiarazioni;

e) la società destinataria degli avvisi di accertamento li aveva impugnati con distinti ricorsi, deducendo, in primo luogo, che il perfezionamento del condono aveva precluso la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di effettuare gli accertamenti di cui agli impugnati avvisi; in secondo luogo, che non era applicabile, a favore dell'Amministrazione finanziaria, la proroga biennale dei termini per l'accertamento prevista dall'art. 10 della legge n. 289 del 2002 in favore dei contribuenti che non si avvalgano delle disposizioni concernenti i condoni previsti dagli articoli da 7 a 9 della stessa legge: in terzo luogo, che il terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, se inteso nel senso che consente "la riapertura dei termini di accertamento con riferimento ad annualità ormai 'cristallizzate' e 'stabilizzate'", si pone in contrasto con la Costituzione; in quarto luogo, che gli avvisi erano invalidi anche per ulteriori e subordinati motivi, dettagliatamente specificati nei ricorsi;

f) la resistente Agenzia delle entrate aveva obiettato a tali motivi di impugnazione, in primo luogo, che la richiesta di definizione automatica non aveva prodotto effetti, perché non era comprensiva di tutte le annualità d'imposta e, pertanto, non precludeva gli accertamenti; in secondo luogo, che la normativa sul raddoppio dei termini di accertamento non violava la Costituzione; in terzo luogo, che gli altri motivi di ricorso non erano fondati;

g) i giudizi instaurati con i due ricorsi erano stati riuniti.

1.2. - Su tali premesse, il giudice *a quo* deduce che le disposizioni denunciate violano:

a) gli artt. 3 e 24 Cost., nonché l'art. 3, ultimo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*) - in quanto applicativo degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. -, perché irragionevolmente prorogano o riaprono, per gli accertamenti delle imposte, termini di decadenza ormai "scaduti", così ledendo l'esigenza di "certezza dei rapporti giuridici" ed il diritto di difesa dei contribuenti;

b) l'art. 24 Cost., perché la denuncia penale, se proposta dopo il decorso degli ordinari termini di decadenza, potrebbe intervenire quando il contribuente, ritenendo non più accertabile il rapporto tributario, non sia più in possesso delle scritture e dei documenti contabili (che, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è tenuto a conservare fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta);

c) lo stesso art. 24 Cost., perché, non prevedendo un "ragionevole" ed "oggettivamente determinato" termine di notificazione dell'atto impositivo e consentendo "una distanza eccessiva tra il fatto e la contestazione", comportano una "indeterminata soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco" e, quindi, vanificano la difesa del contribuente;

d) gli artt. 3 e 97 Cost., perché, non condizionando il raddoppio dei termini né all'avvio dell'azione penale prima del decorso degli ordinari termini di decadenza dall'accertamento né all'esito di tale azione, attribuiscono all'amministrazione finanziaria - irragionevolmente ed in contrasto con i principi di imparzialità e di buon andamento - il potere discrezionale di estendere i termini dell'accertamento, in base ad una soggettiva e non controllabile valutazione circa la necessità di presentare denuncia penale per violazioni ricondotte ad ipotesi di reato, "magari su elementi puramente indiziari e strumentalmente enfatizzati";

e) l'art. 3 Cost., perché, "consentendo discipline differenziate per la notifica dell'accertamento", introducono "irragionevoli elementi di disparità di trattamento";

f) l'art. 25 Cost., perché, in presenza di ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 per le quali vi sia l'obbligo di denuncia, rendono retroattivamente applicabile la sanzione del raddoppio dei termini per l'accertamento dell'imposta.

1.3. - Quanto alla rilevanza delle questioni, il giudice rimettente afferma che, nella specie, sono state riscontrate dalla Guardia di finanza ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 per le quali vi è l'obbligo di denuncia e che pertanto, nei giudizi principali riuniti, occorre fare applicazione delle disposizioni denunciate. A quest'ultimo riguardo precisa che tali disposizioni sono entrate in vigore anteriormente alla scadenza del termine ordinario per gli avvisi di accertamento impugnati.

2. - La società a responsabilità limitata ricorrente nei giudizi riuniti *a quibus* si è costituita in giudizio aderendo alla prospettazione del rimettente e deducendo, pertanto, la fondatezza e la rilevanza delle sollevate questioni.

2.1. - La fondatezza deriverebbe dalla natura retroattiva e sanzionatoria delle disposizioni denunciate, le quali comporterebbero, per effetto di una valutazione meramente discrezionale ed incontrollabile dell'amministrazione finanziaria, la reviviscenza o la proroga di poteri di accertamento fiscali e comunque la soggezione del contribuente all'azione accertativa dell'erario per periodi di tempo indefiniti od eccessivamente lunghi.

Al riguardo, la parte afferma che la disciplina denunciata, ove ricorra l'obbligo di denuncia dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, consente - in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. - la "reviviscenza" di poteri accertativi "già esauriti" per decorso dei termini decadenziali ordinari fissati dai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 per l'accertamento dell'IVA o comunque la loro "proroga". A suo avviso, tale ampliamento temporale dei poteri di accertamento non soddisfarebbe alle due condizioni che la giurisprudenza della Corte costituzionale richiede per la legittimità costituzionale delle norme che prevedono il prolungamento di termini di accertamento fiscale già scaduti o ancora pendenti: e cioè, da un lato, la sussistenza di un'obiettiva esigenza di razionalizzazione, al fine di fronteggiare una situazione contingente, eccezionale, straordinaria e generale, e, dall'altro, la possibilità per il contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, senza subire limitazione alcuna (vengono citate le sentenze n. 356 del 2008 — in *"Finanza & Fisco" n. 45/2008, pag. 4021* e n. 238 del 1984). Nella specie, infatti, non ricorrerebbe alcuna situazione eccezionale idonea a giustificare la normativa censurata. Tale difetto di eccezionalità sarebbe ancora più evidente ove il prolungamento dei termini di accertamento si ritenesse applicabile - come sostiene l'amministrazione finanziaria - non solo in relazione a fatti di rilievo penale ed agli elementi acquisiti in sede penale, ma anche per "le ipotesi di violazioni fiscali [...]

verificabili nel termine ordinario e [...] estranee a quelle correlate al fatto costituente il reato". Da tutto ciò deriverebbe, sempre a parere della suddetta società, la violazione del principio della certezza dei rapporti giuridici e, per l'effetto, la lesione del diritto di difesa del contribuente. La medesima società riferisce che, proprio per tali ragioni, con "atto prot. n. 1089/09 del 19 novembre 2009", il Garante del contribuente per la Regione Campania - adito proprio in relazione alla fattispecie oggetto del giudizio principale - ha ritenuto illegittimo, per l'amministrazione finanziaria, "iniziare o procedere in operazioni di verifica o di controllo concernenti periodi d'imposta coperti da decadenza ordinaria". In definitiva, per la contribuente, la disposizione denunciata è illegittima, perché "la sua irretroattività [*lapsus calami* per "retroattività"] reca una irragionevole lesione a valori e interessi costituzionalmente protetti (quali il diritto di difesa, la certezza dei rapporti giuridici, il legittimo affidamento, il buon andamento e l'imparzialità della P.A. [...]".

2.1.2. - La contribuente deduce, poi, che la disposizione denunciata, estendendo i termini di accertamento fiscale oltre il limite temporale dell'obbligo di conservazione della documentazione contabile previsto dall'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973 (che lo fissa fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta), "assoggetta il contribuente ad un pregiudizio nella sua difesa", in violazione dell'art. 24 Cost. Nella specie, il pregiudizio deriverebbe dalla "reviviscenza, a termine già spirato, del potere di accertamento", in quanto - sempre ad avviso della parte - il termine era scaduto nel 2006 e nel 2007 per i periodi d'imposta rispettivamente del 2001 e del 2002 e, quindi, non v'era più l'obbligo di conservare le scritture contabili e le fatture relative a detti periodi, "non solo quando la Guardia di finanza aveva richiesto tali scritture (maggio 2008), ma anche quando era stato effettuato il primo accesso (aprile 2008), e tanto più quando era stato inoltrato rapporto all'a.g.o. penale (giugno 2008)".

2.1.3. - L'indicata società a responsabilità limitata, con riferimento alla lesione dell'art. 24 Cost. (prospettata sotto il profilo dell'eccessività ed imprevedibilità del raddoppio dei termini di accertamento), pone in rilievo che l'incertezza dell'estensione temporale del potere accertativo deriva dalla mera eventualità dell'emersione, secondo l'opinione dell'amministrazione finanziaria, di un delitto previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, cioè da una circostanza "casuale", non oggettiva, imprevedibile, "del tutto eventuale, incerta e comunque indipendente dal dominio dell'accertato", in quanto rimessa - per effetto del sopra menzionato regime di autonomia tra processo penale e tributario (cosiddetto "doppio binario") - alla sola valutazione discrezionale della stessa amministrazione procedente. La parte ammette che "il Giudice tributario, quale organo di controllo della legittimità dell'azione accertativa, una volta adito dal contribuente, potrà ritenere [...] insussistente il presupposto del raddoppio dei termini [...] a prescindere dagli esiti del parallelo giudizio penale [...] e, per l'effetto, annullare gli avvisi emessi dall'Agenzia delle Entrate". La stessa parte aggiunge, tuttavia, che "ciò non vale a rendere ragionevole il potere accertativo" di cui alle disposizioni censurate e ad evitare che l'imprevedibilità e l'eccessiva durata del termine da esse previsto ledano il diritto di difesa del contribuente, data la "dignità costituzionale dell'esigenza del contribuente ad essere assoggettato ad un termine non eccessivamente lungo" (vengono richiamate, in relazione a tale principio, le sentenze della Corte costituzionale n. 11 del 2008 — **in *"Finanza & Fisco" n. 4/2008, pag. 439*** e n. 280 del 2005 — **in *"Finanza & Fisco" n. 29/2005, pag. 2399***). Tale conclusione sarebbe avvalorata dalla consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione concernente l'art. 84 del D.P.R. n. 431 del 1973 (Testo unico in materia doganale), il quale, ad avviso della medesima parte, "presenta forti analogie" rispetto a quella censurata, disponendo che «*L'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali si prescrive nel termine di tre anni.* [...] *Qualora il mancato pagamento* [...] *dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili*». La contribuente sottolinea che la Suprema Corte di cassazione (*ex plurimis*, sentenza n. 9773 del 2010), al fine di evitare che il termine di revisione dei dazi sia "privo di riferimento temporale e dilatabile all'infinito", interpreta il citato art. 84 del testo unico doganale nel senso che la proroga del termine triennale può operare solo ove la *notitia criminis* che ne costituisce il presupposto "sia intervenuta nel corso di tale termine e non dopo la sua scadenza (ancorché l'atto accertativo possa essere notificato dopo)". Nell'atto di costituzione, la parte osserva che - a differenza di quanto previsto in via generale per il procedimento amministrativo dall'art. 2 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*) - non sussiste alcun obbligo per l'amministrazione finanziaria di concludere il procedimento di accertamento entro un termine prefissato rispetto all'inizio dell'istruttoria. Da ciò la suddetta società trae la conseguenza che l'"unico baluardo di garanzia per l'accertamento è il rispetto del termine decadenziale posto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (e, ai fini delle imposte dirette, dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973)" e che, pertanto, il legislatore, modificando tali disposizioni e, quindi, incidendo sul diritto di

difesa del contribuente, avrebbe dovuto "ben ponderare la misura del [...] bilanciamento con gli interessi contrapposti", introducendo una disciplina rispettosa di quei "caratteri di certezza, adeguatezza e proporzione" che costituiscono il "corollario imprescindibile" di quel diritto.

2.1.4. - In riferimento alla violazione degli artt. 3 e 97 Cost., la contribuente, sempre a sostegno dell'ordinanza di rimessione, osserva che il censurato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 non può essere inteso nel senso che il raddoppio dei termini di accertamento presupponga un accertamento giudiziale definitivo del reato, perché tale interpretazione è impedita dalla vigenza del principio del cosiddetto "doppio binario" tra accertamento penale e tributario, comportante l'inesistenza sia di una pregiudiziale penale nell'accertamento delle violazioni fiscali (art. 654 cod. proc. pen.; art. 20 del D.Lgs. n. 74 del 2000; art. 12 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, recante «*Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*», convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516), sia di una pregiudiziale tributaria nell'accertamento delle violazioni penali (venuta meno con l'abrogazione, ad opera del citato decreto-legge n. 429 del 1982, dell'ultimo comma dell'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante «*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*»). Poiché né l'amministrazione finanziaria né il giudice tributario sono vincolati ai provvedimenti dell'autorità giudiziaria penale, siano essi favorevoli (archiviazione; declaratoria di prescrizione; assoluzione nel merito) o sfavorevoli al contribuente, ne deriva - prosegue la società - che il denunciato raddoppio dei termini consegue ad una valutazione irragionevolmente lasciata all'amministrazione finanziaria, la quale, esercitando un "potere [...] abnorme" e non disinteressato, può ravvisare nella fattispecie da essa esaminata uno o più reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, per effetto di "mere congetture", secondo una "discrezionalità [...] libera di trasmodare in arbitrio, o, comunque, di risolversi in una scelta libera e svincolata da valutazioni comparative". La prospettata illegittimità costituzionale sarebbe, dunque, palese, "tanto laddove [...] l'applicabilità" della disposizione censurata si "ricolleghi [...] alla sola denunzia, quanto laddove l'A.F. mantenga un potere discrezionale in ordine alla valutazione del fatto di reato". In particolare, ove si ritenesse che l'obbligo di denuncia sorga non appena il pubblico ufficiale ravvisi il *fumus* di un reato, con l'esclusione di ogni sua valutazione sulla ricorrenza di cause di estinzione del reato o di non punibilità diverse dalla insussistenza del fatto (secondo quanto precisato da varie decisioni della Corte di cassazione penale), l'illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate deriverebbe dal fatto che "si attribuirebbe all'Amministrazione il potere-obbligo di 'autogenerare' il presupposto di estensione (o addirittura di reviviscenza) del proprio potere di accertamento". Ove, invece, "in linea con la dottrina maggioritaria", si riservasse un margine di discrezionalità valutativa all'amministrazione finanziaria, così da consentirle di non denunciare quei "fatti [...] che, con un minimo di indagine, si rivelino *prima facie* penalmente irrilevanti", l'illegittimità conseguirebbe al fatto che tale amministrazione verrebbe a trovarsi "in un palese conflitto di interessi", posto che il suo fine istituzionale è quello di "perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali" (art. 2 dello statuto dell'Agenzia delle entrate). Né, secondo la medesima parte, l'illegittimità sarebbe evitata dalla possibilità, per il contribuente, di far sindacare dal giudice tributario la sussistenza del presupposto per il raddoppio dei termini di accertamento. E ciò per la duplice ragione che:

a) il ricorso tributario costituisce un non necessario aggravio, ragionevolmente evitabile mediante la predisposizione di norme recanti termini certi per l'accertamento;

b) il giudice tributario non è in grado di effettuare con completezza il predetto sindacato, perché non può conoscere in via principale della sussistenza del reato sia per i limiti di prova del processo tributario sia per il divieto di estensione della giurisdizione dei giudici speciali stabilito dalla VI disposizione transitoria e finale della Costituzione.

2.1.5. - Per quanto attiene alla violazione dell'art. 3 Cost. per ingiustificata disparità di trattamento nei confronti dei contribuenti in ordine ai termini di notificazione dell'accertamento, la contribuente osserva che la sottolineata discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nella valutazione dei fatti di reato (che può portare a determinazioni diverse in casi simili), la natura meramente "congetturale" della denuncia penale (la quale, di per sé, nulla prova in ordine alla commissione del fatto reato) e l'assoggettabilità al termine "lungo" anche per un fatto di reato riferibile ad un soggetto terzo (ad esempio nell'accertamento nei confronti della società controllante per un fatto di reato riconducibile alla società controllata, come affermato nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 54/E del 2009 — **in *"Finanza & Fisco" n. 45/2009, pag. 4039***) rendono irragionevole far derivare dalla suddetta eventuale denuncia penale (che può provenire dalla stessa amministrazione finanziaria) l'automatico prolungamento dei termini di accertamento fiscale (come risulterebbe dalle *rationes decidendi* delle sentenze della Corte costituzionale n. 78 del 2005; n. 206 del 1999; n. 296 e n. 173 del 1997). Più in particolare, la disciplina censurata com-

porterebbe - sempre ad avviso della parte - una inevitabile disparità di trattamento:

a) tra reati non lesivi per l'erario (come nel caso di emissione di una fattura soggettivamente inesistente, per l'importo di un solo euro), per i quali opererebbe il raddoppio dei termini, e violazioni tributarie prive di rilevanza penale, ma dannose per l'erario (come nel caso di dichiarazione infedele dell'importo di € 100.000,00 e, quindi, al di sotto della soglia di punibilità prevista dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000), assoggettate al termine ordinario di accertamento;

b) tra "identici contribuenti", casualmente "assoggettati a termini differenti", a seconda che siano stati raggiunti o no "da una determinazione dell'Autorità giudiziaria (ripresa dall'Amministrazione finanziaria) in ordine ad una fattispecie di reato ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000";

c) tra contribuenti che si trovano nella "medesima situazione sostanziale", "esposti [...] a trattamenti differenziati, [...] in ragione di scelte dell'Amministrazione, sganciate da ogni ragionevole parametro di controllo".

La società costituita rileva, infine, che il delineato conflitto tra principio di eguaglianza e norma denunciata, in quanto derivante dai "caratteri strutturali" della norma e non legato all'applicazione retroattiva di questa, non potrebbe essere risolto con la considerazione che lo stesso fluire del tempo costituisce un elemento diversificatore di situazioni che si svolgono nel tempo (considerazione che costituisce, invece, la *ratio decidendi* di alcune pronunce della Corte costituzionale: *ex multis*, sentenze n. 367 del 1987 e n. 238 del 1984)

2.1.6. - Con riferimento, poi, al denunciato contrasto con l'art. 25 Cost., la contribuente ritiene che il raddoppio dei termini di accertamento ordinari in presenza di reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, per i quali vi sia obbligo di denuncia, si configuri non come lo strumento "procedimentale" per soddisfare l'esigenza di utilizzare "per un tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria" (secondo quanto affermato nella relazione di accompagnamento al decreto-legge n. 223 del 2006 — in ***"Finanza & Fisco" n. 26/2006, pag. 2141***), ma come una "sanzione impropria", cioè come una conseguenza avente "prioritariamente funzione repressiva" e rientrante, perciò, nell'ampia nozione di "pena" di cui all'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo del 21 marzo 2006. La natura essenzialmente punitiva della disciplina sarebbe evidenziata sia dalla lettera della legge, che fa discendere dal presupposto della sussistenza di un reato previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000 un generale potere accertativo, oltretutto "esercitabile (anche) in relazione a fatti diversi da quelli costituenti il reato presupposto" (viene richiamata, a sostegno di tale argomentazione, la circolare 1° febbraio 2008 prot. n. 35534 del Comando generale della Guardia di finanza, ufficio tutela entrate), sia dalla retroattività della norma, applicabile anche ai periodi d'imposta ancora accertabili al momento dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006, tanto da comportare - in forza di una vera e propria "reviviscenza" del potere accertativo - la tempestività della notificazione, nel 2008, di un avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2002, per il quale il termine ordinario di accertamento era già venuto meno il 31 dicembre 2007. L'applicazione retroattiva della "sanzione" del raddoppio del termine ad un fatto commesso prima del 4 luglio 2006, cioè prima della data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006 che la prevede, violerebbe, pertanto, non solo il secondo comma dell'art. 25 Cost., ma anche la presunzione di non colpevolezza di cui al secondo comma dell'art. 27 Cost., perché deriverebbe non da un accertamento definitivo del reato, ma da una valutazione dell'amministrazione finanziaria che sarebbe solo imperfettamente controllabile in via incidentale dal giudice tributario, privo degli strumenti di cognizione propri del giudice penale.

2.2. - Infine, ad avviso della parte, la rilevanza delle questioni deriverebbe:

a) dalla necessità di applicare nei giudizi riuniti *a quibus* il denunciato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, data la sua efficacia retroattiva e posto che gli avvisi di accertamento impugnati sono stati notificati dopo "l'inutile decorso dell'ordinario termine quadriennale" previsto dal primo comma dello stesso art. 57 e dopo che l'organo verificatore, in data 6 giugno 2008, aveva segnalato la sussistenza di fatti penalmente rilevanti ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000 alla competente Procura della Repubblica (la quale aveva poi proceduto all'iscrizione del legale rappresentante della società nel registro degli indagati ed allo svolgimento di ulteriori indagini, le cui risultanze, previo regolare nulla osta rilasciato dall'autorità giudiziaria procedente, erano state successivamente utilizzate per l'emissione dei suddetti avvisi di accertamento);

b) dal nesso di consequenzialità tra l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale e l'accoglimento delle domande della contribuente nei giudizi principali.

3. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate manifestamente inammissibili per difetto di motivazione sulla rilevanza o, comunque, non fondate.

Quanto all'inammissibilità, la difesa dello Stato osserva che il rimettente non ha fornito elementi sufficienti ad evidenziare la necessità dell'applicazione, nei giudizi

riuniti *a quibus*, della normativa denunciata, in quanto:

a) con riguardo alla sentenza n. 185/02/09 - con cui la Commissione tributaria provinciale di Napoli aveva riconosciuto il perfezionamento e l'efficacia del condono richiesto dalla società per gli anni 2001 e 2002, in forza dell'art. 9 della legge n. 289 del 2002 - non ha precisato né se la decisione abbia un rapporto di pregiudizialità con il giudizio principale (come sostenuto nei giudizi *a quibus* dalla contribuente, ad avviso della quale il riconoscimento dell'efficacia del condono precluderebbe il potere di procedere alla rettifica della dichiarazione resa per le suddette annualità) né se la medesima decisione sia passata in giudicato né le ragioni della mancata sospensione, ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile, dei giudizi riuniti *a quibus*, in attesa della definizione del giudizio sull'efficacia del condono;

b) non ha chiarito se, nell'ipotesi di valido perfezionamento del condono, ricorrono nel caso concreto i presupposti dell'applicazione del principio secondo cui il condono non opera sui crediti vantati dal contribuente verso il Fisco, nel senso che tali crediti restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria (Corte di cassazione, sentenza n. 375 del 2009 e ordinanza n. 18942 del 2010; Corte costituzionale, ordinanza n. 340 del 2005 — in ***"Finanza & Fisco" n. 34/2005, pag. 2888***);

c) non ha considerato né che l'art. 10 della legge n. 289 del 2002 aveva prorogato di due anni i termini per l'accertamento nei confronti dei contribuenti che non si erano avvalsi della definizione agevolata (Corte costituzionale, sentenza n. 356 del 2008 — in ***"Finanza & Fisco" n. 45/2008, pag. 4021***) né che, nella specie, non era stato dimostrato il valido perfezionamento del condono né che, pertanto, l'avviso di accertamento relativo al 2002 era stato notificato tempestivamente, cioè prima del "31 dicembre 2009", data di scadenza della suddetta proroga biennale.

Quanto alla non fondatezza delle questioni, l'Avvocatura generale dello Stato rileva innanzitutto che, contrariamente a quanto affermato nell'ordinanza di rimessione, le disposizioni denunciate non riaprono termini ormai scaduti, perché riguardano solo periodi d'imposta o successivi a quelli in corso alla data della loro entrata in vigore (4 luglio 2006) oppure ancora in corso, ma per i quali, nella medesima data, non è ancora maturata la decadenza dal potere di accertamento. Ad avviso della difesa dello Stato, le suddette disposizioni rispondono alla evidente e ragionevole *ratio* di concedere all'amministrazione finanziaria tempi più ampi per l'accertamento, al fine di meglio contrastare fenomeni di evasione fiscale che - integrando le ipotesi di reato perseguibili d'ufficio previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 - sono caratterizzati da maggiore gravità ed insidiosità, tanto da rendere opportuna l'acquisizione degli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini svolte dall'autorità giudiziaria e per i quali "occorre anche attendere la rimozione del segreto investigativo". L'intervenuta Presidenza del Consiglio dei ministri osserva, poi, che il prolungamento dei termini per l'accertamento non presuppone la materiale presentazione della denuncia penale, essendo sufficiente la "presenza di fattispecie implicanti in astratto l'obbligo di denuncia". In particolare, la difesa dello Stato nega che gli evocati parametri siano violati, perché:

a) quanto ai principi di eguaglianza e ragionevolezza, la diversa ampiezza dei termini di accertamento trova giustificazione nella "maggiore pericolosità delle fattispecie di evasione realizzate attraverso modalità delittuose";

b) quanto all'imparzialità, la necessità di un controllo del giudice del caso concreto circa la serietà della prospettazione di ipotesi investigative che possano condurre all'accertamento dei fatti reati indicati dalle disposizioni denunciate esclude il prospettato pericolo della strumentalità od arbitrarietà del comportamento dell'amministrazione finanziaria;

c) quanto al diritto di difesa, la mancata conservazione della documentazione contabile da parte del contribuente deriva da una sua scelta personale, non conforme a legge (dato l'obbligo di conservazione previsto dall'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973);

d) sempre quanto al diritto di difesa, il termine censurato opera entro confini certi e non comporta la denunciata indefinita soggezione del contribuente all'azione di accertamento degli uffici tributari (viene citata la sentenza di questa Corte n. 356 del 2008, punto 7 della motivazione — in ***"Finanza & Fisco" n. 45/2008, pag. 4028***);

e) quanto al principio di irretroattività delle sanzioni penali, il censurato raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria, ma mira a consentire l'accertamento della reale capacità contributiva anche in presenza di fattispecie complesse, quali quelle riguardanti violazioni tributarie a rilevanza penale.

4. - Nell'imminenza della pubblica udienza, la società a responsabilità limitata e la difesa dello Stato hanno depositato memorie difensive a sostegno delle proprie posizioni.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria provinciale di Napoli dubita, in riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 97 della Costituzione nonché all'art. 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti*

del contribuente), della legittimità del combinato disposto del terzo comma dell'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*) - comma inserito dal comma 25 dell'art. 37 del decreto-legge del 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 legge 4 agosto 2006, n. 248 - e del comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006.

Detto combinato disposto stabilisce, in tema di IVA, che:

a) «*In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione*» (art. 57, terzo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973);

b) «*Le disposizioni di cui ai commi* [...] *25* [comma che ha introdotto il citato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973] *si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto* [4 luglio 2006] *sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma* [...] *dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*»).

In forza di tali disposizioni e con riguardo agli anni di imposta 2002 e 2003, oggetto degli avvisi impugnati nei giudizi riuniti *a quibus*, sono raddoppiati (ove ricorrano le indicate condizioni) i seguenti termini di accertamento dell'IVA previsti dai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972:

1) il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, aumentato - nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione - di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno successivo a quello di notificazione della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data di consegna di tali documenti (primo comma);

2) il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione (secondo comma).

Ad avviso della Commissione tributaria rimettente, la normativa denunciata viola gli evocati parametri, nella parte in cui non prevede che:

a) la normativa sul raddoppio dei termini di accertamento sia applicabile solo alle annualità successive all'anno 2006, nel quale sono entrati in vigore i commi 25 e 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006;

b) "l'eventuale denuncia" debba essere presentata, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., anteriormente allo spirare dei termini di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, vengono prospettate cinque diverse censure, con riferimento, in primo luogo, agli artt. 3 e 24 della Costituzione, e 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*); in secondo luogo, all'art. 24 Cost.; in terzo luogo, agli artt. 3 e 97 Cost.; in quarto luogo, all'art. 3 Cost.; in quinto luogo, infine, all'art. 25 Cost.

2. - Prima di esaminare analiticamente le suddette censure, occorre valutare le eccezioni di inammissibilità sollevate dall'Avvocatura generale dello Stato, secondo cui dall'ordinanza di rimessione emergerebbe l'omessa o l'insufficiente motivazione della rilevanza delle questioni.

Nessuna di tali eccezioni può essere accolta.

2.1. - La difesa dello Stato ha eccepito, innanzitutto, che il rimettente non ha sufficientemente motivato sulla rilevanza, perché non ha precisato:

a) né se la sentenza n. 185/02/09 della Commissione tributaria provinciale di Napoli, da lui stesso menzionata, che ha riconosciuto il perfezionamento del cosiddetto "condono tombale" richiesto dalla società per gli anni 2001 e 2002, abbia un rapporto di pregiudizialità con i giudizi principali riuniti e, quindi, se il perfezionamento del condono precluda il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria;

b) né se la medesima decisione sia passata in giudicato;

c) né le ragioni della mancata sospensione, ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile, dei giudizi riuniti *a quibus*, in attesa della definizione del giudizio sull'efficacia del condono.

L'eccezione non è fondata.

2.1.1. - Va premesso che gli articoli da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002 prevedono tre diverse ipotesi di definizione agevolata di tributi:

1) la «*definizione automatica di redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione*» (art. 7);

2) l'«*integrazione degli imponibili per gli anni pregressi*» (art. 8);

3) la «*definizione automatica per gli anni pregressi*», denominata anche «*condono tombale*» (art. 9).

Tali agevolazioni rendono definitive le liquidazioni d'imposta da esse derivanti e precludono all'amministrazione finanziaria successivi accertamenti, ma non modificano l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate (artt. 7, comma 13, e

9, comma 9) e non costituiscono titolo per rimborsi di importi precedentemente non dichiarati (art. 8, comma 3). L'art. 10 della legge stabilisce una proroga biennale degli ordinari termini di accertamento per i contribuenti «*che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9*» (cioè relative alle tre ipotesi di definizione agevolata sopra menzionate).

Nella specie, in riferimento all'IVA 2001 e 2002, la contribuente (una società a responsabilità limitata) ha presentato la domanda di «*definizione automatica per gli anni pregressi*» di cui al suddetto art. 9.

2.1.2. - Il rimettente non affronta espressamente il tema dell'incidenza del perfezionamento del «*condono tombale*» sul potere accertativo dell'amministrazione finanziaria. Il silenzio serbato sul punto dall'ordinanza di rimessione non integra, però, l'eccepita insufficiente motivazione della rilevanza, perché è giustificato dalla notorietà ed evidenza della ragione adducibile a sostegno dell'assoluta irrilevanza del condono (ancorché perfezionato) sui poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria con riferimento alla sussistenza dei crediti vantati dal contribuente.

Tale ragione risiede nell'incontestata vigenza del principio, enunciato da questa Corte (ordinanza n. 340 del 2005 — in *"Finanza & Fisco" n. 34/2005, pag. 2888*) e, più volte, dalla Corte di cassazione (Cassazione civile, sentenze n. 5586 del 2010 e n. 375 del 2009; ordinanze n. 12337 del 2011 e n. 18942 del 2010; Cassazione penale, sentenza n. 42462 del 2010, emessa proprio con riguardo alla fattispecie di causa), secondo cui il condono impedisce di accertare i debiti tributari coperti dall'agevolazione, ma non esclude il potere dell'amministrazione finanziaria - esercitato concretamente nella specie - di accertare la sussistenza dei crediti vantati dal contribuente.

Gli avvisi di accertamento impugnati, in quanto diretti a negare proprio l'esistenza del credito IVA indicato dalla società contribuente, non possono perciò essere influenzati dal condono tombale precedentemente richiesto dalla contribuente stessa (e ciò indipendentemente dall'efficacia di tale condono). Da ciò consegue che:

a) non sussiste alcuna pregiudizialità tra la controversia sulla legittimità del diniego di condono ed i giudizi *a quibus*;

b) non era necessaria una specifica motivazione al riguardo da parte del rimettente, avendo egli correttamente applicato nella specie un principio - da considerare diritto vivente - la cui sussistenza e pertinenza al caso concreto dovevano darsi per scontate;

c) il rimettente non aveva alcuna ragione per sospendere i giudizi principali fino alla definizione della controversia sulla validità del condono; e ciò anche a prescindere dal fatto che, in ogni caso, detta sospensione non sarebbe stata consentita dagli artt. 2, comma 3, e 39 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*), i quali limitano le ipotesi di sospensione ai casi di querela di falso e di questioni di stato e capacità delle persone (diversa dalla capacità di stare in giudizio) ed impongono al giudice, in tutti gli altri casi, di risolvere in via incidentale ogni questione pregiudiziale.

Va infine ricordato che, comunque, il «*condono tombale*» in materia di IVA del quale ha inteso avvalersi la società contribuente è stato ritenuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia CE in contrasto con l'ordinamento comunitario, in quanto comporta una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili in materia di IVA e, pertanto, integra un inadempimento agli obblighi che sullo Stato italiano incombono "in forza delle disposizioni dell'art. 2, n. 1, lettere *a)*, *c)* e *d)*, e degli artt. 193-273 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema d'imposta sul valore aggiunto, che hanno sostituito, dal 1° gennaio 2007, gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE" (sentenza 11 dicembre 2008, causa C-174/07 — in *"Finanza & Fisco" n. 48/2008, pag. 4328*; analogamente, la sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06). Il rilevato contrasto con l'ordinamento comunitario comporta l'obbligo del giudice e dell'amministrazione finanziaria italiani di non applicare le norme nazionali relative al suddetto condono (in tal senso, espressamente, le pronunce della Cassazione civile, sezioni unite, dal n. 3673 al n. 3677 del 2010 [*ndr.*, n. 3676/2010 — in *"Finanza & Fisco" n. 20/2010, pag. 1561*]; sezione semplice, n. 24586 e n. 24587 del 2010). Da ciò discende la riespansione del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria e, per quanto qui interessa, l'applicabilità della denunciata normativa concernente il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000.

2.2. - L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito, poi, l'inammissibilità delle questioni - sempre sotto il profilo della omessa od insufficiente motivazione della rilevanza - affermando che il rimettente non ha chiarito se nella specie ricorrano i presupposti dell'applicazione del sopra menzionato principio secondo cui il condono non opera sui crediti vantati dal contribuente verso il Fisco, nel senso che tali crediti restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria.

Anche tale eccezione non è fondata, perché - come

osservato nel punto precedente - proprio l'evidente adesione del rimettente al suddetto notorio e consolidato principio giurisprudenziale gli ha fatto ritenere superflua l'indicazione nell'ordinanza di rimessione di una espressa motivazione al riguardo.

2.3. - L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito, infine, l'inammissibilità delle questioni, deducendo che il rimettente non avrebbe considerato che l'art. 10 della legge n. 289 del 2002 prevede la proroga di due anni dei termini di accertamento nei confronti dei contribuenti che non si siano avvalsi delle disposizioni recanti la definizione agevolata. Nella specie, pertanto, l'avviso di accertamento relativo al 2002 sarebbe stato notificato tempestivamente, cioè prima del "31 dicembre 2009", data di scadenza della suddetta proroga biennale. Secondo tale prospettiva, l'applicazione della proroga avrebbe escluso la necessità di far ricorso alla normativa denunciata per definire i giudizi principali riuniti e, quindi, avrebbe reso irrilevanti le questioni.

L'eccezione non è fondata.

L'Avvocatura muove dalla premessa dell'applicabilità della suddetta proroga biennale nel caso in cui il condono richiesto dal contribuente non si sia perfezionato.

Tale premessa è erronea, **perché - come correttamente sostenuto dalla parte privata - per escludere l'applicazione della proroga biennale è sufficiente la presentazione della richiesta di condono, indipendentemente dal suo accoglimento o diniego**. A tale interpretazione inducono sia la lettera dell'art. 10 della legge n. 289 del 2002 (che non condiziona l'applicazione della proroga biennale al perfezionamento del condono, ma si limita ad affermare che essa è prevista nei confronti dei contribuenti che «*non si avvalgono*» delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della stessa legge, cioè nei confronti di coloro che omettono di avanzare le suddette richieste agevolative non avvalendosi della facoltà loro concessa da tali articoli); sia la *ratio* della proroga (diretta a consentire agli uffici tributari di procedere all'accertamento in un termine più ampio nei soli confronti dei contribuenti che non hanno portato all'attenzione degli uffici le loro posizioni tributarie attraverso la presentazione delle istanze di condono, come evidenziato da questa Corte con la sentenza n. 356 del 2008); sia la natura eccezionale di ogni ampliamento temporale dei poteri accertativi (ampliamento di stretta interpretazione e, quindi, non estensibile ai contribuenti che abbiano presentato la richiesta di agevolazione e non abbiano, poi, di essa effettivamente goduto).

3. - Neppure può sostenersi, infine, che l'inammissibilità delle questioni possa derivare dall'omesso tentativo del rimettente di pervenire ad una interpretazione idonea a superare i prospettati dubbi di legittimità costituzionale; ad una interpretazione, cioè, che consenta di ritenere, da un lato, che la normativa sul raddoppio dei termini di accertamento si applichi solo alle annualità successive all'anno 2006, nel quale è entrata in vigore la normativa denunciata; dall'altro, che "l'eventuale denuncia" debba essere presentata, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., anteriormente allo spirare dei termini "brevi" di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In effetti, il rimettente muove da una interpretazione non implausibile delle disposizioni denunciate. Egli assume che, in forza di esse, il raddoppio dei termini di accertamento si applichi:

a) anche se la denuncia penale per i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 non sia stata presentata prima del decorso del termine ordinario di accertamento;

b) anche alle annualità antecedenti all'anno 2006, nel quale sono entrate in vigore tali disposizioni.

3.1. - Quanto al punto *sub a)*, la non implausibilità dell'interpretazione discende dal fatto che il censurato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 («*In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati* [...]») prevede, quale unica condizione per il raddoppio dei termini, la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento. A maggior ragione, la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato. Del resto quest'ultima interpretazione - come riconosciuto dalla stessa parte privata - contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributari, evidenziato dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (il quale, in correlazione a quanto previsto dagli artt. 3, 479 e 654 cod. proc. pen., dispone che «*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*»).

Né, al fine di sostenere un'interpretazione conforme a Costituzione - nel senso che il raddoppio dei termini opererebbe solo se la denuncia penale sia presentata prima del decorso dei termini "brevi" di accertamento -, può farsi riferimento alla giurisprudenza della Corte di cassazione in materia di termine triennale di "prescrizione" per il recupero "a posteriori" di diritti doganali previsto dall'art. 84, terzo comma, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (*Approvazione del testo unico delle disposizioni legisla-*

tive in materia doganale). Tale disposizione stabilisce due diversi termini triennali di "prescrizione", a seconda che il mancato pagamento abbia o no causa da un reato. Nel caso in cui non risulti che il mancato pagamento abbia avuto causa da reato, il termine decorre dal momento in cui l'importo dei diritti doganali originariamente richiesto sia stato contabilizzato o, in difetto, sia divenuto esigibile; nell'ipotesi, invece, in cui il mancato pagamento abbia avuto causa da reato il termine - in deroga al sopra visto principio del cosiddetto "doppio binario" - decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza pronunziati nel procedimento penale siano divenuti irrevocabili. La lettera di tale disposizione, secondo la giurisprudenza di legittimità, renderebbe indeterminabile il periodo intercorrente tra la data di contabilizzazione o di esigibilità del debito doganale e la data in cui è divenuta irrevocabile la decisione penale, con la conseguenza che il termine per la revisione dei dazi, in presenza di reato, "sarebbe privo di riferimento temporale e dilatabile all'infinito" (sentenza della Cassazione civile n. 9773 del 2010). Per ovviare a tale "compromissione della certezza dei rapporti giuridici" (sentenze della Cassazione civile n. 19193 e n. 22014 del 2006), la Suprema Corte ha interpretato l'art. 84 nel senso che, in caso di reato che ha causato il mancato pagamento, l'"originario" termine triennale, decorrente dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale, è "prorogato" fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della decisione penale, ma ciò solo nel caso in cui sia stata formulata una "ipotesi delittuosa", posta "alla base di una *notitia criminis*", nel corso dell'"originario" termine triennale (Cassazione civile, decisioni n. 9773 del 2010, n. 19195, n. 20513, n. 21377 e n. 22014 del 2006).

È evidente che - contrariamente a quanto sostenuto dalla parte privata - il citato art. 84, terzo comma, del D.P.R. n. 43 del 1973 reca una disciplina del tutto diversa da quella posta dalle disposizioni denunciate e, pertanto, non può essere invocata a sostegno della tesi secondo cui il raddoppio dei termini opera solo ove la denuncia penale sia presentata prima del decorso dei termini "brevi". Infatti, mentre il censurato combinato disposto non presuppone alcun accertamento penale definitivo del reato ed ha un preciso riferimento temporale (entro il 31 dicembre dell'ottavo anno o del decimo anno successivo a quello in cui, rispettivamente, è stata o doveva essere presentata la dichiarazione); invece il terzo comma dell'art. 84 del D.P.R. n. 43 del 1973 presuppone una sentenza od un decreto penale di condanna divenuti irrevocabili ed indica un termine complessivo indefinito e non prevedibile nel momento in cui è contabilizzata o diviene esigibile l'obbligazione doganale. Di qui la non pertinenza della normativa e della giurisprudenza di legittimità invocate dalla società contribuente e la correttezza dell'interpretazione fornita dal rimettente.

3.2. - Quanto all'interpretazione del rimettente indicata al punto *sub b)* - secondo cui il raddoppio si applicherebbe anche alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore delle disposizioni denunciate (4 luglio 2006) -, la sua non implausibilità discende dal fatto che il raddoppio, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006, incide necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data. Questo effetto non deriva dalla natura retroattiva della normativa censurata, ma dall'applicabilità *ex nunc* della protrazione dei termini in corso, nel rispetto del principio secondo cui, di regola, «*la legge non dispone che per l'avvenire*» (art. 11, prima parte del primo comma, delle disposizioni preliminari al codice civile; analogamente, l'art. 3, comma 1, della legge n. 212 del 2000, stabilisce che «*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*»). La stessa società contribuente, del resto, pur facendo più volte riferimento nelle sue difese alla "retroattività" della normativa denunciata, ammette che questa, in realtà, dispone solo per il futuro **ed è "retroattiva" in "senso improprio"**.

3.3. - Dai rilievi che precedono deriva, dunque, che l'interpretazione data dal rimettente alle disposizioni denunciate e sulla quale egli fonda le sollevate questioni è sostanzialmente corretta. Questa Corte deve pertanto muovere da tale interpretazione per effettuare il richiesto scrutinio di costituzionalità.

4. - Nel motivare in ordine agli altri aspetti della rilevanza delle questioni, il rimettente afferma che:

a) dal processo verbale di constatazione redatto nel 2008 dalla Guardia di finanza risultano, per gli anni 2002 e 2003, ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 per le quali vi è l'obbligo di denuncia penale;

b) nei giudizi principali riuniti egli deve fare applicazione delle disposizioni denunciate, perché queste sono entrate in vigore il 4 luglio 2006, anteriormente alla scadenza del termine "breve" quadriennale previsto, per gli accertamenti per cui è causa, dal primo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tali elementi sono sufficienti per ritenere rilevanti le questioni.

5. - Nel merito, è necessario esaminare analiticamente le cinque censure prospettate dal rimettente.

5.1. - Con la prima censura viene affermato che il denunciato combinato disposto si pone in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., nonché con l'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000, perché irragionevolmente "proroga o riapre", per gli accertamenti delle imposte, termini

di decadenza ormai "scaduti", così ledendo l'esigenza di "certezza dei rapporti giuridici" ed il diritto di difesa dei contribuenti.

5.1.1. - Va preliminarmente rilevato, al riguardo, che l'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (secondo cui «*I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*») non può essere qui evocato quale parametro di legittimità costituzionale. Come più volte osservato da questa Corte, infatti, **le disposizioni di detta legge non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali** (sentenza n. 58 del 2009 — **in *"Finanza & Fisco" n. 11/2009, pag. 1044***; ordinanze n. 13 del 2010, n. 185 del 2009, n. 180 del 2007, n. 428 del 2006, n. 216 del 2004).

La questione riferita all'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000 è, dunque, inammissibile.

5.1.2. - La questione riferita agli artt. 3 e 24 Cost. non è fondata, perché il rimettente muove dall'erroneo presupposto interpretativo che la normativa censurata "proroghi o riapra termini di decadenza ormai scaduti".

L'erroneità di tale presupposto è evidente, ove si consideri che i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali". Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente 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. In altre parole, i termini raddoppiati non si innestano su quelli "brevi" di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 in base ad una scelta degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000. Sotto questo aspetto non può parlarsi di "riapertura o proroga di termini scaduti" né di "reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti", perché i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie *ab origine* diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento. **Più precisamente, i termini "brevi" di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000; i termini raddoppiati di cui al terzo comma dello stesso art. 57 operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia.** È, perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo, come osservato al punto 3.1., possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento.

Tali conclusioni non mutano neppure ove si faccia riferimento al censurato comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006. Questa disposizione non prevede una "riapertura di termini di accertamento già scaduti", ma risolve solo un problema di successione di leggi nel tempo, senza dettare una disciplina sostanziale *ad hoc*. Essa si limita, infatti, a stabilire che «*Le disposizioni di cui ai commi* [...] *25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma* [...] *dell'art. 57 del D.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633*». In tal modo non viene retroattivamente "riaperto" un termine già scaduto, ma viene solo escluso 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 (secondo quanto già rilevato al punto 3.2.).

È opportuno sottolineare che l'introduzione legislativa di un più ampio termine di decadenza è evenienza frequente nel diritto tributario ed è pacifico che una siffatta nuova normativa, in difetto di diversa espressa statuizione di legge, si applichi solo ove il precedente e più ristretto termine non sia già decorso e, quindi, il rapporto non sia esaurito. Le disposizioni denunciate, dunque, sono conformi ai principi più volte applicati dalla giurisprudenza in materia di successione delle leggi nel tempo che abbiano previsto l'ampliamento di termini decadenziali. A titolo di esempio, tra i molti che potrebbero essere indicati, può qui ricordarsi che la Corte di cassazione, in tema di sopravvenuto prolungamento dei termini di decadenza per la richiesta in via amministrativa del rimborso delle imposte dirette, ha costantemente affermato che il più ampio termine di decadenza (48 mesi in luogo di 18 mesi) trova applicazione nel caso in cui, alla data di entrata in vigore della legge recante l'ampliamento del termine, sia ancora pendente il termine originario, mentre non è applicabile qualora, alla data predetta, tale termine sia già scaduto (*ex plurimis*, Cassazione civile, sentenze n. 2376, n. 10123 e n. 582 del 2010: n. 25610, n. 22748, n. 22745 e n. 16927 del 2008).

È irrilevante, infine, l'assunto che gli evocati parametri sarebbero violati per l'incertezza in cui versa il contribuente, il quale deve attendere il decorso del termine

raddoppiato per avere la sicurezza dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia penale. Si è visto, infatti, che tale incertezza è meramente eventuale e soggettiva e 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. Essa costituisce, perciò, una circostanza di mero fatto inidonea ad influire sullo scrutinio di legittimità costituzionale.

5.2. - Con la seconda censura è affermato che il denunciato combinato disposto si pone in contrasto con l'art. 24 Cost., sotto due profili:

a) perché la denuncia penale, se proposta dopo il decorso dei termini "brevi" di decadenza, potrebbe intervenire quando il contribuente, ritenendo non più accertabile il rapporto tributario, non sia più in possesso delle scritture e dei documenti contabili;

b) perché, non prevedendo un "ragionevole" ed "oggettivamente determinato" termine di notificazione dell'atto impositivo e consentendo "una distanza eccessiva tra il fatto e la contestazione", comporta una "indeterminata soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco" e, quindi, vanifica la difesa del contribuente.

Nessuno dei prospettati profili di illegittimità costituzionale è fondato.

5.2.1. - Quanto alla lesione del diritto di difesa - dedotta sotto il profilo che il contribuente non sarebbe più in grado di difendersi qualora non fosse più in possesso delle scritture e dei documenti contabili da lui "legittimamente" eliminati dopo il decorso del termine "breve" di accertamento -, va rilevato che il rimettente procede da un erroneo presupposto interpretativo. Egli assume che l'obbligo di conservazione delle suddette scritture e documenti persista solo fino alla scadenza del termine "breve" di accertamento previsto dai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In realtà il contribuente, per effetto dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è tenuto a conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Pertanto, se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato.

L'eventuale soggettivo affidamento del contribuente a che non siano fatti valere, dopo il decorso del termine "breve" di accertamento, elementi obiettivi (giudizialmente controllabili *ex post*, come si vedrà in prosieguo, al punto 5.3.) comportanti l'obbligo di denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 non è rilevante ai fini del giudizio di costituzionalità, trattandosi di una circostanza di mero fatto. **Ciò che invece rileva sul piano giuridico è che il contribuente, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, è tenuto a conservare la predetta documentazione fino allo spirare dei termini raddoppiati.** Il che, evidentemente, non comporta alcuna lesione del diritto di difesa, proprio perché l'obbligo di conservazione documentale fino al decorso di tali termini è contenuto, dal predetto articolo, in limiti certi.

5.2.2. - Quanto, poi, alla lesione del diritto di difesa, dedotta sotto il diverso profilo dell'irragionevole ed eccessiva distanza temporale tra "il fatto e la contestazione", tale da comportare una indeterminata soggezione del contribuente all'azione "esecutiva" (*rectius:* accertativa) del Fisco, è agevole osservare che - contrariamente a quanto affermato dal rimettente - il termine non è né indeterminato né irragionevolmente ampio.

Non è indeterminato, in quanto esso, in presenza del suddetto obbligo di denuncia penale, è individuato dalla normativa in modo certo; e cioè:

a) entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;

b) entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Né tale obiettiva certezza può ritenersi esclusa dall'eventuale soggettiva incertezza del contribuente sulla astratta ravvisabilità delle indicate ipotesi di reato. L'impossibilità per il contribuente di avere la sicurezza *ex ante* della non ricorrenza dei presupposti di denunciabilità penale della sua condotta costituisce infatti, come si è appena visto, un inconveniente di mero fatto, irrilevante ai fini del giudizio di legittimità costituzionale. Per **contrastare possibili abusi degli uffici tributari sono invece sufficienti, come sarà meglio precisato al punto 5.3., da un lato, la previsione dell'obbligo dei pubblici ufficiali - e, quindi, anche dei verificatori fiscali - di inoltrare senza ritardo la denuncia penale (obbligo sanzionato dall'art. 361 del codice penale) e, dall'altro, la controllabilità giudiziale circa la sussistenza dei precisi ed obiettivi presupposti richiesti dalla legge e dalla giurisprudenza perché sorga detto obbligo.**

Il termine raddoppiato, inoltre, non è irragionevolmente ampio, perché è di poco superiore al termine di prescrizione dei reati suddetti (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 rilevanza penale, sono stati non ingiustificatamente ritenuti dal legislatore particolarmente gravi

e, di norma, di complesso accertamento. In particolare, la gravità e la difficoltà di rilevamento di detti illeciti derivano sia dalla non arbitraria ipotizzabilità (in base a chiari ed obiettivi elementi indiziari) dei reati perseguibili d'ufficio previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000; sia dal fatto che tali reati - in considerazione delle modalità della condotta criminosa ovvero della misura del danno arrecato all'erario - normalmente richiedono controlli, verifiche ed indagini fiscali particolarmente difficili al fine di determinare l'effettiva capacità contributiva dei soggetti passivi d'imposta. Tale situazione, del resto, si presenta anche nelle fattispecie oggetto di esame nei giudizi principali riuniti, in relazione alle quali si addebitano alla contribuente, per gli anni d'imposta in contestazione in detti giudizi, dichiarazioni fraudolente od infedeli.

L'individuata *ratio legis* non esclude che il legislatore abbia avuto di mira anche l'ulteriore obiettivo indicato nella relazione d'accompagnamento al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 223 del 2006, secondo la quale le disposizioni denunciate sono dirette a consentire la circolazione delle prove dal giudizio penale al procedimento tributario. Tale *ratio* indubbiamente può sussistere in concreto, data la normale maggiore durata del processo penale rispetto ai termini di accertamento "brevi", ma non è idonea, da sola, ad improntare la disciplina in esame sia perché - secondo quanto già osservato - il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale; sia perché - come si vedrà meglio più avanti - l'obbligo di denuncia (comportante il raddoppio dei termini di accertamento) sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale; sia perché - in base a quanto si è appena visto - il termine raddoppiato di accertamento è comunque più ampio del termine di prescrizione del reato (sei anni). La circolazione di elementi probatori dal giudizio penale al procedimento tributario è, dunque, solo eventuale e temporalmente limitata, e costituisce una giustificazione solo accessoria e parziale dei denunciati commi 25 e 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006.

Va sottolineato, altresì, che l'ampiezza dei termini derivante dal suddetto raddoppio si inserisce in un più vasto quadro sistematico. In particolare, essa è analoga a quella fissata dall'art. 27, commi 16 e 17, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 (**in *"Finanza & Fisco" n. 5/2009, pag. 476***). Tali disposizioni, con riferimento ad ipotesi simili al reato di indebita compensazione previsto dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 del 2000, stabiliscono che - salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. per il reato previsto dal citato art. 10-*quater* - l'atto di accertamento dei crediti indebitamente utilizzati dal contribuente in compensazione, indicato dall'art. 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005*), deve essere notificato entro il termine di decadenza del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo di crediti inesistenti in compensazione.

Per completezza, va infine rilevato che, in forza della specialità del censurato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, non rientrano nel computo dei termini da raddoppiare i prolungamenti di quelli previsti da altre disposizioni di legge. Induce a tale conclusione la lettera del citato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede il raddoppio dei soli «*termini di cui ai commi precedenti*» dello stesso articolo; e cioè dei termini che scadono il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (primo comma), nonché dei termini che scadono il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (secondo comma). **Non rientrano, pertanto, nel computo dei termini da raddoppiare ai sensi delle disposizioni denunciate né la proroga biennale di cui all'art. 10 della legge n. 289 del 2002, né il diverso raddoppio dei termini dei medesimi primi due commi dell'art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972 previsto, nell'ambito degli interventi antievasione e antielusione internazionale e nazionale**, dal comma 2-*bis* dell'art. 12 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 (*Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini*), convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, comma inserito dall'art. 1, comma 3, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25. **Pertanto, nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'amministrazione finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'amministrazione.** Questa interpretazione esclude che le disposizioni denunciate possano concorrere a rendere irragionevolmente lunghi i tempi dell'accertamento.

5.3. - Con la terza censura il rimettente afferma che il denunciato combinato disposto viola gli artt. 3 e 97 Cost., perché, non condizionando il raddoppio dei termini né all'avvio dell'azione penale prima del decorso dei termini "brevi" di decadenza dall'accertamento né all'esito di tale azione, attribuisce all'amministrazione finanziaria - irragionevolmente ed in contrasto con i principi di imparzialità e di buon andamento - il potere discrezionale di estendere i termini dell'accertamento in base ad una soggettiva e non controllabile valutazione circa la necessità di presentare denuncia penale per violazioni ricondotte ad ipotesi di reato, "magari su elementi puramente indiziari e strumentalmente enfatizzati".

La questione non è fondata.

Si è già rilevato che il rimettente muove da una interpretazione plausibile delle disposizioni censurate, le quali, in base al loro tenore letterale, stabiliscono che il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

Detta interpretazione non implica, tuttavia, che la legge attribuisca all'amministrazione finanziaria l'arbitrario ed incontrollabile potere di raddoppiare i termini "brevi" di accertamento.

Quanto all'asserita arbitrarietà, infatti, il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 cod. proc. pen. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale. **Per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare** (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), **non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita** (*ex plurimis*, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009 — **riportata in massima a pag. 2300**; n. 26081 — **riportata in massima a pag. 2300** e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978 — **riportata in massima a pag. 2300**). Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale - allorché abbia acquisito la *notitia criminis* nell'esercizio od a causa delle sue funzioni - non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia.

Quanto all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che - contrariamente a quanto affermato dal rimettente - **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 ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.** È opportuno precisare che:

a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972;

b) il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario - **è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato**;

c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni.

5.4. - Con la quarta censura viene affermato che il denunciato combinato disposto si pone in contrasto con l'art. 3 Cost., perché, "consentendo discipline differenziate per la notifica dell'accertamento", introduce "irragionevoli elementi di disparità di trattamento".

Anche tale questione non è fondata.

La censurata disparità di trattamento non sussiste, perché la ricorrenza di elementi tali da obbligare alla denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. costituisce una situazione eterogenea rispetto a quella in cui tali elementi non ricorrono. È innegabile, infatti, che la non arbitraria ipotizzabilità di specifici reati tributari, espressivi di un particolare disvalore, giustifica la previsione di una disciplina differenziata, proprio in ragione della gravità dei fatti e della maggiore difficoltà che, di norma, richiede il loro accertamento.

5.5. - Con la quinta censura viene affermato che la normativa denunciata si pone in contrasto con l'art. 25 Cost. perché, in presenza di ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 per le quali vi sia l'obbligo di denuncia, essa rende retroattivamente applicabile la sanzione del raddoppio dei termini per l'accertamento dell'imposta.

La questione non è fondata, perché la disciplina del

raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria. Non è perciò invocabile, nella specie, il principio di irretroattività della norma penale sfavorevole previsto dall'evocato secondo comma dell'art. 25 Cost. E ciò a prescindere dalla considerazione che - per quanto osservato ai punti 3.2. e 5.1.2. - la disciplina fiscale censurata si applica solo per l'avvenire, con riferimento sia agli illeciti commessi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006 sia a quelli commessi anteriormente e per i quali, a tale data, non siano ancora decorsi i termini di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, il raddoppio dei termini di accertamento non può qualificarsi "sanzione penale", neppure impropria o atipica. Esso infatti, da un lato, non rappresenta la reazione ad un illecito penale, perché - come si è visto - consegue non dall'accertamento della commissione di un reato, ma solo dall'insorgere dell'obbligo di denuncia dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, restando irrilevante il fatto che l'azione penale non sia iniziata o non sia proseguita o intervenga una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna; dall'altro, non costituisce una conseguenza sfavorevole sul piano sostanziale, perché non comporta né un obbligo di prestazione né l'emissione di un atto di accertamento. Il mero assoggettamento ad un termine più lungo di accertamento fiscale non svolge, dunque, alcuna funzione afflittivo-punitiva o sanzionatoria di un fatto di reato, ma, operando su un piano meramente procedimentale, persegue solo il sopra evidenziato obiettivo di attribuire agli uffici tributari maggior tempo per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, quando ciò sia giustificato dalla non arbitraria ipotizzabilità, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., di violazioni gravi e di più difficile controllo.

Per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto del terzo comma dell'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*) - comma inserito dal comma 25 dell'art. 37 del decreto-legge del 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 legge 4 agosto 2006, n. 248 -, e del comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli, in riferimento all'art. 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*), con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale del suddetto combinato disposto del terzo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 e del comma 26 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli, in riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 97 della Costituzione, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME RICHIAMATE DALLA SENTENZA

LE MASSIME(*) RICHIAMATE DALLA SENTENZA

CAS - Sez. VI Penale - Sentenza n. 14195 del 18/11/1978
Presidente: Ugazzi R., Relatore: Krogh M.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - *Fumus* di reato - Sussistenza dell'obbligo - Art. 361 c.p.

Perché sussista l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 361 cod. pen., è sufficiente che il pubblico ufficiale che vi è tenuto ravvisi nel fatto il *fumus* di un reato (fattispecie in tema di omessa denuncia di costruzioni abusive da parte del sindaco).

CAS - Sez. I Penale - Sentenza n. 5793 del 10/05/1988
Presidente: Sorrentino G., Relatore: Papadia U.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - Obbligo del rapporto - Momento di insorgenza - Art. 361 c.p. - Art. 2 c.p.p.

Il pubblico ufficiale non può dirsi vincolato all'obbligo del rapporto sino a quando non sia in grado di individuare gli elementi di un reato e di acquisire ogni altro elemento utile per la formazione del rapporto stesso.

CAS - Sez. V Penale - Sentenza n. 26081 del 30/06/2008
Presidente: Rotella M., Relatore: Marasca G.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - Ambito e presupposti di operatività - Art. 361 c.p.

L'omissione o il ritardo del pubblico ufficiale nel denunciare i fatti di reato idonei ad integrare il delitto di cui all'art. 361 cod. pen. si verifica solo quando il p.u. sia in grado di individuare, con sicurezza, gli elementi di un reato, mentre, qualora egli abbia il semplice sospetto di una possibile futura attività illecita, deve, ricorrendone le condizioni, semplicemente adoperarsi per impedire l'eventuale commissione del reato ma non è tenuto a presentare denuncia.
Conf.: Cass., 5793/1988
Vedi: Cass., 18457/2007

CAS - Sez. VI Penale - Sentenza n. 27508 del 06/07/2009
Presidente: De Roberto G., Relatore: Fazio AM.

REATI CONTRO L'AMMINISTRAZIONE DELLA GIUSTIZIA - Delitti contro l'attività giudiziaria - Omessa denuncia di reato - Da parte del pubblico ufficiale - Obbligo di denuncia - Ambito e presupposti di operatività - Fattispecie - Art. 361 c.p.

Integra il delitto di omessa denuncia di reato (art. 361 cod. pen.) la condotta del pubblico ufficiale che ometta, ovvero ritardi, la denuncia di un reato perseguibile d'ufficio, quando egli è in grado di individuarne gli elementi ed acquisire ogni altro dato utile per la formazione del rapporto. (Fattispecie in cui un funzionario di polizia aveva visto il suo diretto superiore, responsabile del servizio di pagamento del personale, falsificare firme di quietanza e riscuotere personalmente emolumenti spettanti ad altri colleghi, conservandoli in una busta, anziché consegnarli agli aventi diritto).
Vedi: Cass., 8746/2000, 18457/2007, 26081/2008

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

Reati Tributari: le soglie di punibilità per i delitti in materia di dichiarazione sono calcolate in aderenza al dato fattuale reale anche a prescindere dai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario

Corte Suprema di Cassazione - Sezione III Penale - Sentenza (CAS) n. 8982 del 8 marzo 2011
Presidente: De Maio, Relatore: Amoresano

PENALE TRIBUTARIO - Reati Tributari - Sequestro preventivo - Confisca per equivalente - Riferibilità sia al prezzo che al profitto del reato - Sussistenza - Art. 1, comma 143, L 24/12/2007, n. 244 - Art. 322-*ter* c.p. - D.Lgs. 10/03/2000, n. 74

MISURE CAUTELARI - Sequestro preventivo - Oggetto - Sequestro funzionale alla confisca per equivalente - Delitti in materia di dichiarazione - Nesso di pertinenzialità - Necessità - Esclusione - Fattispecie - Sequestro preventivo di quattro unità immobiliari appartenenti agli indagati per il reato di cui all'art. 5 D.Lgs. 74/2000

PENALE TRIBUTARIO - Reati Tributari - Delitti in materia di dichiarazione - Omessa dichiarazione - Soglia di punibilità dell'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000 - Accertamento dell'imposta evasa - Compiti del giudice - Rapporti con la giurisdizione tributaria - Fattispecie - Società estera controllata da persone fisiche residenti nel territorio dello Stato - Presunzione di residenza fiscale in Italia - Art. 5, del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Art. 73, comma 3, del DPR 22/12/1986, n. 917

PENALE TRIBUTARIO - Reati Tributari - Delitti in materia di dichiarazione - Omessa dichiarazione - Soglia di punibilità del reato *ex* art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000 - Imposta evasa - Nozione - Fattispecie - Società estera controllata da persone fisiche residenti nel territorio dello Stato - Presunzione di residenza fiscale in Italia - Art. 5, del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74

In massima

In tema di reati tributari, il sequestro preventivo, funzio-

nale alla confisca "per equivalente", può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato. (In motivazione la Corte ha precisato che il richiamo in "*toto*" all'art. 322-*ter* c.p., senza specificazione di commi, rende applicabile la confisca per equivalente sia in relazione al prezzo che al profitto del reato). *(Massima non ufficiale)*
Conf.: Cass., Sez. III, Penale, 35807/2010

Il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, in materia di reati tributari, non richiede l'esistenza di un nesso di pertinenzialità del bene rispetto al reato contestato. *(Massima non ufficiale)*

Ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. *(Massima non ufficiale)*
Conf.: Cass., Sez. III, Penale, 21213/2008, Sez. III, Penale, 5490/2009 **(in *"Finanza & Fisco" n. 23/2009, pag. 1871*)**

Ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, punito solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari a euro 77.468,53, per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario. *(Massima non ufficiale)*
Conf.: Cass., Sez. III, Penale, 21213/2008, Sez. III, Penale, 5490/2009 **(in *"Finanza & Fisco" n. 23/2009, pag. 1871*)**

Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. III Penale, composta dagli Sigg. Dott. Guido De Maio (Presidente), Dott. Silvio Amoresano (Relatore/Consigliere), Dott. Giulio Sarno, Dott. Luca Ramacci, Dott. Santi Gazzara (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

Sentenza

sul ricorso proposto da:
1) M.P. nato il --- a Montecatini Terme
2) N.M. nato il --- a Prato
3) G.A. nato il --- a Pisa

avverso l'ordinanza del 17.06.2010 del Tribunale di Pistoia

sentita la relazione fatta dal Consigliere Silvio Amoresano

sentite, le conclusioni del P.G., dr. G.P., che ha chiesto rigettarsi il ricorso

sentiti i difensori, avv.ti M.M. e P.M.L., che hanno concluso per l'accoglimento del ricorso

Osserva

1) Con ordinanza in data 17 giugno 2010 il Tribunale di Pistoia rigettava la richiesta di riesame, proposta nell'interesse di M.P., N.M. e G.A., avverso il provvedimento del GIP del 17.05.2010, con cui era stato disposto il sequestro preventivo di quattro unità immobiliari appartenenti ai predetti, indagati per il reato di cui all'art. 5 D.Lgs. 74/2000.

Premetteva il Tribunale che, nel corso di una verifica fiscale nei confronti della I., era emersa la gestione diretta e continuativa di tre società romene da parte della predetta I., tramite gli indagati, i quali si occupavano della conduzione delle attività produttive, degli aspetti gestionali e della organizzazione giornaliera/ordinaria, rivestendo quindi la qualifica di amministratori di fatto. Il GIP, ritenendo applicabile il disposto di cui all'art. 73 comma 3 D.P.R. 917/1986 TUIR, disponeva il sequestro *ex* art. 322-*ter* c.p. e 1, comma 143 L. 244/07.

Tanto premesso, riteneva il Tribunale che ricorresse il *fumus* del reato ipotizzato, in quanto, svolgendo gli indagati attività di amministratori di fatto, avevano l'obbligo di presentazione della dichiarazione, con la conseguenza che la mancata presentazione rendeva applicabile la sanzione di cui all'art. 5 D.Lgs. 74/2000.

Quanto alla eccepita mancata determinazione dell'esatto ammontare dell'imposta evasa, assumeva il Tribunale che, a differenza del provvedimento di confisca, in sede di sequestro preventivo *ex* art. 321 comma 2-*bis* c.p.p. non fosse necessaria una siffatta precisa determinazione. Il *quantum* dell'imposta evasa (calcolata come emergeva dalla stessa informativa della G.d.F. al lordo senza cioè tener conto dei costi) non impediva l'imposizione del vincolo cautelare, tenuto conto, peraltro, che l'impossibilità di accertamento sarebbe stata determinata dalla mancata esibizione della documentazione da parte degli stessi indagati.

L'incompletezza dei dati richiamati dalla difesa rendeva, comunque, allo stato, infondato l'assunto di aver sostenuto costi di gestione e produzione che avrebbero determinato il calcolo di una imposta al di sotto

della soglia di punibilità.

Infine, ai sensi dell'art. 52, comma 5, D.P.R. 633/72, per l'accertamento delle imposte non possono essere presi in considerazione elementi favorevoli (per le detrazioni) ove risultino da libri, registri, fatture e documenti di cui è stata rifiutata l'esibizione.

2) Ricorrono per Cassazione gli indagati, denunciando, con il primo motivo, la violazione di legge in relazione agli artt. 322-*ter*, comma 1 seconda parte, 1, comma 143 L. 244/07 e 321 c.p., non sussistendo i presupposti per disporre il sequestro.

Come risulta chiaramente dal provvedimento del GIP, il sequestro è stato disposto perché funzionale alla confisca per equivalente. Secondo la ormai pacifica giurisprudenza della Corte di Cassazione, tale sequestro nei confronti di un soggetto indagato per uno dei reati di cui all'art. 322-*ter* c.p. può essere disposto per il prezzo e non anche per il profitto del reato. I quattro immobili sono stati sequestrati per il valore corrispondente al profitto (identificato nel *quantum* dell'imposta evasa); il sequestro pertanto è illegittimo.

In ogni caso non è indicata alcuna relazione tra i beni sequestrati ed il reato ipotizzato. Sul punto manca totalmente la motivazione.

Il Tribunale non ha, poi, tenuto alcun conto della costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo cui spetta esclusivamente al giudice penale l'accertamento e la determinazione dell'imposta evasa. In applicazione del principio contenuto nell'art. 193 c.p.p., anche nella fase delle indagini preliminari, ai fini dell'accertamento dei reati tributari, vanno considerati, in ordine al *fumus*, tutti gli elementi indiziari e prova (sia a favore che a sfavore dell'indagato). Il Tribunale, invece, ha tenuto conto soltanto degli elementi positivi di formazione del reddito. Eppure dalle indagini della polizia giudiziaria erano emersi elementi negativi concorrenti alla determinazione del reddito e della base imponibile delle tre società romene.

I bilanci di tali società erano stati puntualmente esaminati, e la polizia tributaria aveva correttamente tenuto conto degli elementi positivi e negativi (come emerge da una semplice lettura dei processi verbali di constatazione). Per gli anni 2007 e 2008, che costituiscono oggetto del procedimento cautelare, non vi era certamente il superamento della soglia di punibilità. Anche perché dal preteso debito fiscale verso l'Italia doveva dedursi necessariamente l'imposta romena sui redditi delle società.

Il rifiuto del Tribunale di considerare gli elementi negativi è palesemente illegittimo (anche con riferimento all'art. 53 Cost.).

Con il secondo motivo denunciano la violazione dell'art. 2 c.p., dell'art. 322-*ter* c.p. e 1, comma 143 L. 244/07. È pacifico che il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente possa essere disposto soltanto per i reati tributari commessi a partire dal 1° gennaio 2008. Il sequestro per la pretesa evasione di imposta per l'anno 2007 è pertanto illegittimo.

Con il terzo motivo denunciano la violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 5 D.P.R. 633/72, nonché la violazione dell'art. 6 L. 212/2000 e 18 L. 241/90.

L'art. 52 riguarda l'IVA, e non le imposte sul reddito, come erroneamente ritiene il Tribunale. Le preclusioni in detta norma previste non possono, comunque, rilevare in sede di accertamento penale; in ogni caso non vi è stato rifiuto di esibizione, dovendo la richiesta essere avanzata nei confronti dei rappresentanti legali. I ricorrenti, non avevano alcune legittimazione a ricevere la richiesta.

Peraltro, a norma dell'art. 6 comma 4 L. 212/2000, al contribuente non possono essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria.

Infine non sussiste alcuna discordanza tra i dati offerti dai ricorrenti e, quelli risultanti dalla documentazione extracontabile rinvenuta in sede di verifica.

3) Il ricorso è fondato nei limiti e nei termini di seguito indicati.

3.1) Correttamente il tribunale ha ritenuto che, **in relazione ai reati tributari, la confisca per equivalente si applichi sia al prezzo che al profitto del reato. L'art. 1, comma 143 della L. 244/2007 prevede che «*nei casi di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter del codice penale*».**

Il richiamo in "*toto*" all'art. 322-*ter* c.p. (senza specificazione di commi) rende applicabile la confisca per equivalente sia in relazione al prezzo che al profitto del reato. Del resto (cfr. sent. sezioni unite n. 41936 del 22/11/2005), analoga questione si è posta con riferimento all'art. 640-*quater*, che rinvia, come l'art. 1 L. 244/2007 all'art. 322-*ter*, senza alcuna specificazione, ed è stata risolta nel senso che la confisca per equivalente si applichi anche in relazione al profitto del reato. Hanno affermato, infatti, le sezioni unite che "Il sequestro preventivo disposto nei confronti della persona sottoposta ad indagini per uno dei reati previsti dall'art. 640-*quater* cod. pen. può avere ad oggetto beni per un valore equivalente non solo al prezzo ma anche al profitto del reato, in quanto la citata disposizione richiama l'intero art. 322-*ter* cod. pen." (la giurisprudenza successiva è assolutamente conforme; *ex multis* Cass. sez. 1 n. 30790 del 30/05/2006; sez. 2 n. 10838 del 20/12/2006; sez. 2 n. 23425 del 12/04/2007; sez. 6 n. 37090 del 30/05/2007; sez. 6 n. 5401 del 28/01/2009).

3.2) Infondato è anche il motivo, con cui si denuncia la omessa motivazione in relazione alla pertinenzialità dei

beni sequestrati al reato ipotizzato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte "... nei casi in cui il profitto consiste nel denaro, appare difficile sostenere l'applicabilità di quella giurisprudenza che subordina l'operatività del sequestro alla verifica che il profitto del reato sia confluito effettivamente nella disponibilità dell'indagato (Cass., sez. 5, 3 luglio 2002, n. 32797, P.M. in proc. S.; Cass., sez. 3, 20 marzo 1996, n. 1343, P.M. in proc. C.), **in quanto trattandosi di sequestro per equivalente, tale necessità deve ritenersi superata**. Subordinare l'operatività del sequestro (o la confisca) per equivalente a tale condizione vorrebbe dire negare la stessa funzionalità della misura e ristabilire la necessità di un nesso pertinenziale tra *res* e reato che la legge non richiede. In questo tipo di confisca il denaro oggetto di ablazione non è necessariamente il denaro proveniente dal delitto, ma una somma di denaro che equivale a quella, cioè il *tandundem*, che corrisponde solo per valore al prezzo o al profitto del reato. In conclusione, nel caso dell'art. 322-*ter* c.p. la confisca per equivalente non presuppone la dimostrazione del nesso pertinenziale tra reato e somme confiscate (o sequestrate) e, inoltre, viene meno la necessità di verificare, preliminarmente, se il bene sia entrato o meno nel patrimonio dell'indagato per tentarne il recupero. **Sono infatti assoggettabili alla confisca di cui all'art. 322-*ter* c.p. i beni nella disponibilità dell'imputato per un valore corrispondente a quello relativo al profitto o al prezzo del reato** (Cass., sez. 6, 27 Gennaio 2005, n. 11902, B.)" - cfr. Cass. sez. 6 n. 31692 del 05/06/2007; conf. Cass. sez. 3 n. 25129 del 17/04/2008; Cass. sez. 2 n. 24167 del 16/05/2003.

È stato escluso, quindi, anche alla luce della Decisione-quadro del Consiglio dell'Unione europea 2005/212/GAI, "che la confisca per equivalente prevista dall'art. 322-*ter* cod. pen. e, quindi, il sequestro preventivo ad essa finalizzato, postulino l'esistenza di un nesso di pertinenzialità tra i beni da confiscare ed il reato addebitato al soggetto che ne dispone, atteso che, con detta decisione, il Consiglio dell'Unione europea, lungi dal voler restringere i limiti di applicabilità dell'istituto in discorso, come se, in precedenza, le legislazioni degli Stati membri ne consentissero l'applicazione in misura eccessiva o arbitrario, ha invece inteso imporre soltanto una disciplina minima uniforme in funzione della repressione di reati ritenuti di particolare allarme sociale e nocività economica (principio affermato, nella specie, a fronte della tesi difensiva secondo cui la Decisione summenzionata consentirebbe la confisca, e quindi il sequestro, di beni solo se legati al reato da vincolo eziologico diretto o, quanto meno, derivanti da sproporzione tra il patrimonio del soggetto e il suo reddito legittimo)" cfr. Cass. sez. 2 n. 10838 del 20/12/2006.

L'esclusione della necessità di un nesso di pertinenzialità tra i beni da confiscare ed il reato addebitato è confermata da Cass. sez. 6 n. 31692 del 05/06/2007, Cass. sez. 6 n. 11902 del 27/01/2005 cit.; Cass. sez. 6 n. 7250 del 19/01/2005.

3.3) Erroneamente, però, il Tribunale ha ritenuto che, ai fini del calcolo dell'imposta evasa, debba tenersi conto solo degli elementi positivi di reddito.

È pacifico che, **ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, punito solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari a euro 77.468,53, per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario** (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 21213 del 26/02/2008).

Ed è altrettanto indubitabile che "ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, **attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario**" (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 21213/2008 cit.).

3.3.1) Il Tribunale, pur con i limiti del procedimento cautelare, non poteva, quindi sottrarsi, alla luce delle deduzioni offerte dalla difesa in ordine agli "elementi negativi", all'accertamento del superamento della soglia di punibilità prevista dall'art. 5 D.Lgs. 74/2000 (e quindi dell'esistenza stessa del *fumus* del reato ipotizzato).

La giurisprudenza di questa Corte (cfr. in particolare sez. unite 29/01/1997, ric. P.M. in proc. B.) è, ormai, orientata nel ritenere che nei procedimenti incidentali aventi oggetto il riesame di provvedimenti di sequestro non è ipotizzabile una "*plena cognitio*" del Tribunale. L'accertamento, quindi, della sussistenza del *fumus commissi delicti* va compiuto sotto il profilo della congruità degli elementi rappresentati, che non possono essere censurati sul piano fattuale, per apprezzarne la coincidenza con le reali risultanze processuali, ma che vanno valutati così come esposti, al fine di verificare se essi consentono - in una prospettiva di ragionevole probabilità - di sussumere l'ipotesi formulata in quella tipica. Il Tribunale del riesame non deve, pertanto, instaurare un processo nel processo, ma svolgere l'indispensabile ruolo di garanzia, tenendo nel debito conto le contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta ed esaminando sotto ogni aspetto l'integralità dei presupposti che legittimano il sequestro (*ex multis* Cass. pen. sez. 3 n. 40189 del 2006 - ric.

D.L.). **Il controllo non può quindi limitarsi ad una verifica meramente burocratica della riconducibilità in astratto del fatto indicato dall'accusa alla fattispecie criminosa, ma deve essere svolto attraverso la valutazione dell'antigiuridicità penale del fatto come contestato, ma tenendosi conto, nell'accertamento del "*fumus commissi delicti*", degli elementi dedotti dall'accusa risultanti dagli atti processuali e delle relative contestazioni difensive.**

Secondo anche la già citata sentenza (sez. un. n. 23/1997), non sempre correttamente richiamata, al giudice del riesame spetta quindi il dovere di accertare la sussistenza del cd. *fumus commissi delicti* che, pur se ricondotto nel campo dell'astrattezza, va sempre riferito ad una ipotesi ascrivibile alla realtà fattuale e non a quella virtuale (principi affermati più volte da questa sezione 3, 29/11/1996, C.; Cass. sez. 3, 01/07/1996, C.; 30/11/1999, R.; 02/04/2000, P.M. c. C.; n. 5145/2006).

In conclusione la verifica da parte del giudice del riesame del "*fumus commissi delicti*", ancorché limitata all'astratta configurabilità del reato ipotizzato dal p.m., importa che lo stesso giudice, lungi dall'essere tenuto ad accettare comunque la prospettazione dell'accusa, abbia il potere-dovere di escluderla, quando essa appaia giuridicamente infondata (cfr. Cass. pen. sez. 1 n. 15914 del 16/02/2007 - B.).

Gli ulteriori richiami, fatti dal Tribunale, per sottrarsi all'esame, di cui era stato investito dalle prospettazioni difensive (in relazione al mancato superamento della soglia di punibilità), non risultano pertinenti.

Come fanno rilevare i ricorrenti, infatti, l'art. 52, comma 5 D.P.R. 633/72 riguarda l'IVA e non le imposte sul reddito.

3.3.1.1) Lo stesso Tribunale, peraltro, nonostante gli erronei (come si è visto) enunciati di partenza, finisce, poi, per prendere in esame le argomentazioni difensive, ritenendo, allo stato, "infondata la pretesa di avere sostenuto costi di gestione e produzione che avrebbero determinato il calcolo di una imposta al di sotto della soglia di rilevanza penale"; si limita però ad evidenziare l'incompletezza dei dati richiamati dalla difesa che non trovano riscontro nei bilanci di esercizio.

Trattasi di motivazione questa assolutamente apodittica ed apparente.

A norma dell'art. 325 c.p.p., il ricorso per cassazione può essere proposto soltanto per violazione di legge.

Secondo le sezioni unite di questa Corte (sentenza n. 2/2004, T.), nel concetto di violazione di legge, però, può comprendersi la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, quali ad esempio l'art. 125 c.p.p., che impone la motivazione anche per le ordinanze, ma non la manifesta illogicità della motivazione che è prevista come autonomo mezzo di annullamento dall'art. 606 lett. *e)* c.p.p., né tantomeno il travisamento del fatto non risultante dal testo del provvedimento.

3.4) Rimanendo assorbita ogni altra doglianza, l'ordinanza impugnata va annullata, con rinvio al medesimo Tribunale per nuovo esame (alla luce dei rilievi e dei principi sopra enunciati).

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Pistoia.