

# Accertamento e statuto del contribuente

## Caso 3.1

### Quali disposizioni prevede lo statuto del contribuente in materia di accertamento?

L'art. 10 della L. 212/2000 stabilisce che "i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". A questo fondamento sono ispirati anche gli altri principi stabiliti dallo Statuto del contribuente in materia di accertamento.

La l. 27 luglio 2000, n. 212, "Statuto dei diritti del contribuente", codifica alcuni principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Lo Statuto è volto in particolare a garantire una disciplina tributaria chiara, affidabile e trasparente.

L'art. 1 dello Statuto dispone al suo primo comma che *"Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"*.

La Corte di Cassazione, ha a tal proposito affermato che *"Quale che possa essere l'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel primo comma dell'art. 1 della l. n. 212 del 2000... è certo, però, che alle specifiche clausole rafforzative di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario deve essere attribuito un preciso valore normativo"*.

E poiché *"... il tratto comune ai quattro distinti significati della locuzione «principi generali dell'ordinamento tributario» è costituito, quanto meno, dalla superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete..... il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla l. n. 212/2000 deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari"* (così Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, e anche Cass., Sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760).

Lo Statuto assume quindi un ruolo fondamentale nell'interpretazione delle disposizioni tributarie di rango legislativo.

### IL PRINCIPIO DI IRRETROATTIVITÀ DELLE NORME TRIBUTARIE

Dispone inoltre lo Statuto che:

- le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo;
- il ricorso alle norme interpretative in materia tributaria è ammesso solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica e comunque, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Tali disposizioni ricalcano quindi quanto già più volte riconosciuto dalla Corte Costituzionale, per la quale l'irretroattività costituisce un principio generale del nostro ordinamento (art. 11 delle preleggi) e, se, a parte la materia penale, tale principio non è caratterizzato da rango costituzionale (art. 25, comma 2, della Costituzione), tale principio rappresenta comunque una regola cui il legislatore deve attenersi, dato che la certezza costituisce (*rectius*: deve costituire) un cardine della civile convivenza (Corte Cost., 4 aprile 1990, n. 155).

Sempre secondo la Corte, inoltre *“il legislatore ordinario ... può emanare norme retroattive purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti”* (così Corte Cost., 13 ottobre 2000, n. 419 e anche Corte Cost. 4 novembre 1999, n. 416 e Corte Cost., 24 luglio 2000, n. 341).

Tra i valori costituzionalmente protetti vi è dunque indubbiamente anche quello dell'affidamento nella certezza del diritto, principio che non può essere lesa da norme con effetti che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (così le sentenze della Corte Costituzionale, 4 novembre 1999, n. 416 e n. 211/1997).

Anche la Corte Suprema, del resto, insegna che *“ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività e una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente e attraverso di essi ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto”* (così Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080).

D'altra parte la tutela dello Statuto, è volta a precludere l'emanazione di norme tributarie retroattive a danno del contribuente, ma non certo a precludere norme tributarie retroattive in *bonam partem*.

Ancora la Corte di Cassazione ha infatti precisato che *“il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad*

*arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in un'ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)"* (così Cass., 21 aprile 2001, n. 5931).

#### **COLLABORAZIONE E BUONA FEDE**

Lo Statuto del contribuente richiama, del resto, non solo gli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione, ma anche l'art. 97, secondo il quale *"i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione"*.

Come infatti già evidenziato dalla Corte Suprema, l'Amministrazione Finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una Pubblica Amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti che assicurino nella maniera più ampia il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga però all'osservanza di particolari doveri, primo fra tutti quelli dell'imparzialità, espressamente sancito dall'art. 97 della Costituzione (così Cass., Sez. I, 29 marzo 1990).

Statuisce dunque l'art. 10 dello Statuto che *"i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

In particolare, con il concetto di buona fede si fa riferimento sia allo stato psicologico di chi ritiene di avere agito *de jure* (ed in tal caso si parla di buona fede soggettiva), sia ad una regola di correttezza che impone atteggiamenti leali e vieta di tradire le legittime aspettative altrui, originate da un proprio precedente comportamento (buona fede oggettiva).

Infine, proprio sulla base dei principi di affidamento e buona fede, non potranno essere irrogate sanzioni quando la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (vedi il comma 3 dell'art. 10 dello Statuto).

Lo Statuto ha inoltre riconosciuto al contribuente una serie di diritti fondamentali che ricalcano e ribadiscono tale impostazione:

- a) il diritto a essere informato e il diritto al contraddittorio (si vedano gli artt. 6, comma 5, e 12, comma 7, dello Statuto);
- b) il diritto a conoscere in modo certo le conseguenze fiscali delle proprie azioni;
- c) il diritto alla speditezza e alla tempestività dell'azione fiscale;
- d) il diritto alla semplificazione degli adempimenti.

Nell'art. 6 dello Statuto sono in particolare contestualmente disciplinate la conoscenza degli atti e la semplificazione.

Quanto alla semplificazione il comma 4 impone agli uffici finanziari di non aggravare gli adempimenti del contribuente, non potendo richiedere documenti e

informazioni già in possesso della stessa Amministrazione Finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dallo stesso contribuente.

L'Amministrazione Finanziaria deve quindi procurarsi d'ufficio tutte le informazioni necessarie ai fini della propria istruttoria.

Le garanzie apprestate dallo Statuto si realizzano inoltre non solo con l'informazione del contribuente, ma anche con l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati e con lo strumento dell'interpello.

In particolare con l'interpello ciascun contribuente, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni, può infatti inoltrare per iscritto all'Amministrazione Finanziaria, che deve rispondere entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali.

La risposta dell'Amministrazione Finanziaria vincola l'Amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al richiedente e qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine previsto, tale silenzio si intende comunque come approvazione dell'interpretazione prospettata dal richiedente (silenzio assenso).

L'art. 7 dello Statuto, intitolato "*Chiarezza e motivazione degli atti*", stabilisce infine, al comma 1, che "*gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241*", dovendo indicare "*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*"; lo stesso articolo ha poi stabilito che rappresenta requisito essenziale per la validità dell'accertamento la circostanza che all'avviso siano allegati gli atti richiamati nella relativa motivazione.

### I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE NELLE VERIFICHE FISCALI

Il nuovo contesto all'interno del quale si inquadra il rapporto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria ha indotto poi il legislatore dello Statuto a rafforzare anche i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

L'art. 12 introduce, infatti, un'ulteriore condizione con riferimento agli accessi, alle ispezioni e alle verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole e artistiche (da effettuarsi comunque nei casi di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo — vedi Comando generale della Guardia di finanza, circolare 17 agosto 2000, n. 250400 — e garantendo la massima riservatezza nell'attività ispettiva — vedi Comando generale della Guardia di finanza, circolare 15 marzo 2002, n. 98000).

La norma consente dunque al contribuente di richiedere che l'esame dei documenti contabili e amministrativi possa svolgersi presso l'ufficio dei verificatori o presso lo studio del professionista che lo assiste e stabilisce comunque una dura-

ta massima di permanenza degli operatori civili e militari nella sede del contribuente (trenta giorni, prorogabili per altri trenta in caso di particolari complessità dell'indagine).

L'art. 12, comma 2, dispone inoltre che, quando inizia la verifica, il contribuente ha diritto ad essere informato dell'oggetto e delle ragioni che la giustificano, così come della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato dinanzi alle Commissioni tributarie, nonché dei suoi diritti e obblighi.

Infine, lo Statuto stabilisce che *"il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedono con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13"*.

Il contribuente, nei sessanta giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, può inoltre comunicare osservazioni e richieste che devono essere oggetto di valutazione da parte degli uffici finanziari.

Al fine di avviare un vero e proprio contraddittorio tra le parti (o meglio, di garantire che tale contraddittorio possa essere avviato), l'ultimo comma dell'art. 12 citato, stabilisce a tal proposito che *"l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*.

Gli effetti della violazione di tale termine sono comunque oggetto di dibattito giurisprudenziale.

Secondo una parte della giurisprudenza, infatti, tale violazione non comporta comunque nullità dell'atto, dato che per principio generale, le ipotesi di nullità, che hanno natura sanzionatoria, debbono essere espressamente previste.

Il mancato rispetto del termine di cui all'art. 12 della l. n. 212/2000 sopra indicato non inficia dunque gli atti successivi.

#### **Comm. trib. prov. di Udine, Sez. III – Sent. n. 75 del 30 maggio 2006 (dep. il 26 settembre 2006)**

*Massima* — La violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente laddove l'atto impositivo sia stato emanato anteriormente allo spirare del termine di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione non è suscettibile di invalidare l'avviso di accertamento in quanto le nullità degli atti hanno natura sanzionatoria e devono essere tassativamente previste.

#### **Comm. trib. reg. di Roma, Sez. X – Sent. n. 181 del 20 novembre 2006 (dep. il 27 novembre 2006)**

*Massima* — Non è nullo l'avviso di accertamento emesso prima della decorrenza dei 60 giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica che il comma 7 dell'art. 12 della l. n. 212/2000 accorda al contribuente per comunicare osservazioni e richieste che debbono essere valutate dagli uffici impositori.

Secondo altra giurisprudenza di merito invece il mancato rispetto dei tempi previsti dalla suddetta norma è da considerarsi lesivo del diritto di difesa del cittadino ed in ogni caso impedisce la presentazione di eventuali memorie che potrebbero precludere l'emissione dell'accertamento.

### **Comm. trib. prov. di Viterbo, Sez. I – Sent. n. 141 dell'8 maggio 2006 (dep. il 29 maggio 2006)**

*Massima* — Il mancato rispetto da parte dell'Amministrazione Finanziaria del termine di sessanta giorni accordato al contribuente dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, per la produzione di memorie difensive, determina — in assenza di fondati motivi di particolare urgenza — l'illegittimità dell'avviso di accertamento notificato in data anteriore allo spirare del predetto termine in quanto lesivo del riconosciuto diritto del cittadino di fare osservazioni ed impedendo la presentazione di quelle eventuali difese che avrebbero potuto precludere l'emissione dell'avviso di accertamento medesimo.

### **Comm. trib. prov. di Siracusa, Sez. II – Sent. n. 26 del 5 marzo 2005 (dep. il 23 luglio 2005)**

*Massima* — È manifestamente illegittimo l'avviso di accertamento emesso dagli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria sulla base di un processo verbale di constatazione anteriormente allo spirare del termine previsto dal comma 7 dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente.

La deroga al termine previsto dei 60 giorni dalla suddetta norma può avvenire comunque solo in caso di motivi di particolare urgenza che devono essere espressamente esplicitati; e quindi in loro assenza gli accertamenti sono da considerarsi illegittimi.

#### ***In conclusione... risposta a 3.1***

Lo Statuto del contribuente intende riaffermare e rafforzare da un punto di vista operativo quanto già previsto dagli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione e dall'art. 97, secondo il quale "i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione". Lo Statuto riconosce inoltre al contribuente una serie di diritti fondamentali:

- a) il diritto a essere informato e al contraddittorio;
- b) il diritto a conoscere in modo certo le conseguenze fiscali delle proprie azioni;
- c) il diritto alla speditezza e alla tempestività dell'azione fiscale;
- d) il diritto alla semplificazione dei propri adempimenti.

Il nuovo contesto all'interno del quale si inquadra il rapporto tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria ha indotto quindi il legislatore dello Statuto a rafforzare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Il tutto alla luce di quanto espressamente previsto dall'art. 10 dello Statuto, in base al quale "i rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

## Caso 3.2

**Quali sono i termini di accertamento?**

L'Amministrazione Finanziaria può effettuare la propria azione di controllo entro specifici termini di decadenza.

**I TERMINI DI DECADENZA DELL'AZIONE ACCERTATIVA**

I poteri di controllo degli uffici devono essere esercitati entro termini specifici determinati dalla legge.

Gli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e 57 del d.P.R. n. 633/1972 affermano infatti che gli atti di accertamento (ai fini imposte dirette e IVA) devono essere notificati, a pena di decadenza:

- 1) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi, nel caso in cui la dichiarazione sia stata presentata;
- 2) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, se essa viene omessa.

Entro i suddetti termini devono dunque essere esercitati i poteri istruttori e devono essere notificati eventuali accertamenti integrativi, emessi a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (artt. 43, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972).

**Art. 43 d.P.R. 660/73**

“Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

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, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione” (comma inserito dall'art. 37, comma 24, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla l. 4 agosto 2006, n. 248. Ai sensi del medesimo art. 37, comma 26, d.l. n. 223/2006, le disposizioni di cui al presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale al 4 luglio 2006 sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma del presente articolo).

“Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte”.



### Art. 57 d.P.R. 633/72

“Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

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, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione” (comma inserito dall'art. 37, comma 25, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla l. 4 agosto 2006, n. 248. Ai sensi del medesimo art. 37, comma 26, d.l. n. 223/2006, le disposizioni di cui al presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale al 4 luglio 2006 sono ancora pendenti i termini di cui al presente articolo).

“Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto”.

L'art. 37 del d.l. n. 223/2006 ha, inoltre, modificato la disciplina dei termini per l'attività di accertamento di cui agli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e 57 del d.P.R. n. 633/1972. La norma ha, infatti, previsto l'aumento al doppio del termine ordinario di decadenza quando il contribuente commette una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura civile, per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Nelle suddette ipotesi gli atti di accertamento possono dunque essere notificati:

- 1) entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (dei redditi e IVA), nel caso di dichiarazione presentata;
- 2) entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione (dei redditi e IVA) avrebbe dovuto essere presentata, se questa è omessa.

Come specificato dalla Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, la norma mira: *“a garantire all'Amministrazione Finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori che emergano nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto a pena di decadenza per l'accertamento”*.



La previsione di un ampliamento dei termini di accertamento costituisce del resto una modalità già adottata in occasione della normativa condonistica, ladove con l'art. 10 della l. 27 dicembre 2002, n. 289 si prorogava di due anni il termine di accertamento per i contribuenti che non si fossero avvalsi di una delle forme di definizione di cui agli artt. da 7 a 9 (*concordato per gli anni pregressi, integrativa semplice e cosiddetto condono tombale*) della stessa legge.

#### **Corte Costituzionale – Sent. n. 375 del 10 luglio 2002 (dep. il 23 luglio 2002)**

*Massima* — Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 57, comma 2, secondo periodo della l. n. 413/1991, sollevata in riferimento all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui si dispone la sospensione dei termini degli accertamenti tributari anche con riguardo alle situazioni escluse *ratione temporis* dal condono fiscale previsto dalla legge medesima in quanto è costituzionalmente legittima la facoltà di dilazione dei termini di prescrizione e decadenza in una situazione di effettivo e concreto rischio di disservizio conseguente alla gestione amministrativa del condono; inoltre il legislatore non è incorso in alcuna violazione del principio di eguaglianza introducendo a seconda dei tributi ipotesi di proroga dei termini di accertamento e di sospensione dei termini di prescrizione e decadenza.

“... 3. Nel merito la questione non è fondata.

3.1. Il regime differenziato introdotto dalla disposizione censurata mira ad ovviare al sensibile aggravio di lavoro che prevedibilmente sarebbe derivato agli uffici finanziari dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica richieste dalle dichiarazioni integrative dei contribuenti che si sarebbero avvalsi del condono, con conseguenti rischi di disservizio e di decorrenza degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale. Per fronteggiare questa eccezionale e transitoria situazione, il legislatore è intervenuto sui termini in questione, perché, per un limitato periodo di tempo, gli uffici potessero essere sgravati di alcune attività, tra cui quelle connesse all'accertamento e alla liquidazione delle suddette imposte complementari e suppletive. La finalità della disposizione censurata è pertanto pur sempre riconducibile ad una ragione di tutela dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte. Ai fini della valutazione di bilanciamento di valori, richiesta dalla censura mossa dal giudice rimettente, è determinante il rilievo che la tutela della pretesa fiscale dell'Amministrazione, sottesa al complessivo sistema tributario, trova una precisa garanzia nell'art. 53, comma 1, della Costituzione, secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche. In ragione del rango costituzionale della ricordata garanzia, questa Corte ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale della disciplina che prevede la possibilità di proroga dei termini di decadenza e di prescrizione nel caso di mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari, affermando in particolare che l'attività di accertamento e di riscossione delle imposte ha carattere di specialità e natura di valore primario, onde è giustificata la dilatazione di quei termini qualora una situazione contingente, come il disservizio degli uffici, possa comprometterla (sentenza n. 177 del 1992; cfr. anche la sentenza n. 238 del 1984, relativa ad un'ipotesi di proroga legale dei termini di prescrizione e decadenza correlata alla soppressione di numerosi uffici del registro ed alla ristrutturazione di altri).

Pertanto — come si è ritenuto che non sia costituzionalmente illegittima la facoltà di proroga dei termini di prescrizione e decadenza in caso di accertato disservizio degli uffici finanziari — analogamente deve considerarsi immune da censure una disposizione, quale quella impugnata, che in via preventiva preveda, per un limitato periodo di tempo, la sospensione di tali termini in una situazione di effettivo e concreto rischio di disservizio conseguente alla gestione amministrativa del condono...”.

La norma che consente la proroga in caso di violazioni penali genera però una serie di questioni che meritano di essere approfondite.

Visto infatti che la proroga può interessare sia le annualità, per le quali non è trascorso il termine di accertamento, sia l'ipotesi in cui la *notitia criminis* emerga, una volta già decorso il termine di decadenza, è necessario chiarire se essa possa consentire anche un'estensione dell'esercizio dei poteri ispettivi.

La stessa Agenzia delle Entrate sembra orientarsi comunque verso una mera proroga dei termini.

La riapertura dovrebbe aversi infatti solo laddove gli elementi istruttori siano stati tutti definiti ed acquisiti in sede giudiziaria e il problema riguarderebbe quindi solo l'acquisizione, oltre i normali termini di decadenza dall'azione accertatrice, degli atti nel procedimento amministrativo.

Solo interpretata in questo senso, del resto, la proroga appare compatibile con le previsioni dello Statuto del contribuente.

Un altro problema è poi rappresentato dal fatto che con la riforma di cui alla l. 5 dicembre 2005, n. 251, per tutti i reati di cui al d.lgs. n. 74/2000 è stato stabilito un termine di prescrizione di sei anni, per cui potrebbe accadere che mentre il termine di prescrizione del reato è già decorso, invece è ancora pendente la possibilità (vista la proroga) di poter procedere alla notifica dell'avviso di accertamento.

La prescrizione, tuttavia, a ben vedere, non impedisce la trasmissione della notizia di reato, condizione cui è legata l'operatività della proroga; inoltre, è comunque possibile che si siano verificati atti interruttivi (vedi art. 160 del codice penale), tra i quali rientra senza dubbio anche la redazione del verbale di constatazione.

Altro aspetto controverso della proroga dei termini di decadenza è infine rappresentato dagli effetti di un'eventuale archiviazione del procedimento penale (o della sua conclusione con una sentenza di non doversi procedere o di assoluzione).

Il giudizio penale e quello tributario però, a ben vedere, sono perfettamente autonomi.

Non esiste più, infatti, la pregiudiziale tributaria, secondo cui l'azione penale non poteva essere promossa se non dopo l'accertamento definitivo e del resto la sentenza del giudice penale non fa stato nel giudizio tributario.

**Corte Cass., Sez. tributaria – Sent. n. 14953 del 10 maggio 2006 (dep. il 28 giugno 2006)**

*Massima* — Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa, in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta della parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

"... È già stato ritenuto dalla Corte che "ai sensi dell'art. 654 del codice di procedura penale — la quale aveva portata modificativa dell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 (convertito nella l. n. 516 del 1982), poi espressamente abrogato dall'art. 25 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 — l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. A causa del mutato quadro normativo, quindi, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, ... È ben vero che dalla sentenza penale il giudice può comunque trarre elementi di valutazione ...".

Se, dunque, vi è una netta separazione tra giudizio penale e tributario, in alcun modo la legittimità dell'atto di accertamento (notificato oltre l'ordinario termine di decadenza) potrà essere pregiudicata dall'esito del procedimento (la cui sussistenza ha peraltro consentito all'Amministrazione di avvalersi della proroga del termine stesso).

**TERMINI DI ACCERTAMENTO AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO**

L'azione di controllo dell'Amministrazione Finanziaria sugli atti soggetti ad imposta di registro è disciplinata dagli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Per quanto riguarda in particolare i termini di decadenza per l'azione di accertamento in materia di imposta di registro, l'art. 76 del d.P.R. 131/86 dispone che: — l'imposta sugli atti soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 5 non presentati per la registrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui, a norma degli artt. 13 e 14, avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o, a norma dell'art. 15, lettere c), d) ed e), si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio. Nello stesso termine, decorrente dal giorno in cui avrebbero dovuto essere presentate, deve essere richiesta l'imposta dovuta in base alle denunce prescritte dall'art. 19;

- l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all'art. 52, comma 1, deve essere notificato entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale;
- salvo quanto disposto nel comma 1-bis, l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica:
  - a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale;
  - b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare;
  - c) dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta;
  - d) dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta suppletiva;
  - e) nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all'art. 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell'atto;

### **Corte Cass., Sez. tributaria - Sent. n. 17215 del 28 luglio 2006**

“L'Amministrazione finanziaria decade dal potere di liquidare la maggiore imposta di registro dovuta e computata sulla base dell'istanza di classamento, ex art. 12 del d.l. n. 70 del 1988, nel termine di tre anni decorrenti dalla data della richiesta di registrazione dell'atto, secondo quanto stabilito dall'art. 76, comma 2, lettera a), del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, trattandosi di conguaglio dell'imposta principale e non di liquidazione di imposta complementare.

Le maggiori imposte di registro e di Invim, relative all'atto di trasferimento di un fabbricato non ancora iscritto in catasto edilizio urbano, liquidate dall'ufficio a seguito dell'attribuzione della rendita catastale e della volontà espressa dal contribuente di avvalersi, per la determinazione dell'imponibile, del criterio automatico di valutazione di cui all'art. 12 della l. n. 154 del 1988, vanno qualificate come imposte complementari, in base agli artt. 42 e 31, comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (nel testo anteriore alle modifiche apportate, con effetto dal 2 febbraio 2000, dall'art. 3-quater del d.lgs. n. 463 del 1997) e, conseguentemente, sono soggette alla sospensione biennale dei termini di prescrizione e decadenza, disposta (relativamente ai tributi indicati nell'art. 53, comma 1, della l. 30 dicembre 1991, n. 413) dall'art. 57, comma 2, della l. n. 413 del 1991, la quale espressamente concerne — per effetto delle modifiche introdotte al medesimo articolo dall'art. 4 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito nella l. 24 marzo 1993, n. 75 — oltre ai termini di riscossione, anche quelli di accertamento delle imposte complementari e suppletive”.

La soprattassa e la pena pecuniaria devono essere applicate, a pena di decadenza, nel termine stabilito per chiedere l'imposta cui le stesse si riferiscono e, se

questa non è dovuta, nel termine di cinque anni dal giorno in cui è avvenuta la violazione.

L'intervenuta decadenza inoltre non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6.

#### *In conclusione... risposta a 3.2*

I poteri di controllo degli uffici devono essere esercitati entro termini specifici determinati dalla legge.

Gli artt. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e 57 del d.P.R. n. 633/1972 affermano, infatti, che gli atti di accertamento (ai fini imposte dirette e Iva) devono essere notificati, a pena di decadenza:

- 1) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi, nel caso in cui la dichiarazione sia stata presentata;
- 2) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, se essa viene omessa.

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, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

Salvo quanto disposto nel comma 1 e 1-bis dell'art. 76 del d.P.R. 131/86, l'imposta di registro deve invece essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica:

- a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale;
- b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'art. 19, se si tratta di imposta complementare;
- c) dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta;
- d) dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'art. 19, se si tratta di imposta suppletiva;
- e) nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all'art. 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell'atto.