

Con ordinanza n. 20137 del 15 luglio 2021, la sezione tributaria della Corte di Cassazione è tornata sui presupposti per il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario.

L'art. 57, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 consente alla amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento, sussistendone i presupposti, con il raddoppio dei termini ordinari. Tale disposizione trova applicazione, anche per i periodi di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, in quanto, ai sensi del comma 26 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, il raddoppio dei termini si applica dal periodo di imposta per il quale alla data di entrata in vigore del decreto legge siano ancora pendenti i termini ordinari per l'accertamento.

Poiché il raddoppio dei termini attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento, deve ritenersi che il termine raddoppiato è anch'esso fissato direttamente dalla legge, operando automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva senza che all'Amministrazione Finanziaria sia riservata alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione, essendo solo necessario esternare le ragioni in base alle quali l'Ufficio ritiene operante il termine raddoppiato.

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per l'IRPEF e 57, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 cit. per l'IVA consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al D.L.vo 5 agosto 2015, n. 128 e alla L. 31 dicembre 2015, n. 208, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p..

Come si vede, in base alla normativa applicabile *ratione temporis*, e cioè prima della modifica di cui al D.L.vo 5 agosto 2015, n. 128, per il raddoppio dei termini è sufficiente il semplice riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale anche a prescindere dalla effettivo esercizio della azione penale e dell'accertamento del reato (Cass. civ., sez. trib., 7 maggio 2010, n. 11171).

La dizione legislativa rende chiaro che il raddoppio è legato all'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 cit., e non dipende dal suo accertamento in concreto.

In tal modo, la Suprema Corte, si è uniformata al più volte affermato principio, anche sulla scorta di quelli enunciati da Corte cost. 25 luglio 2011, n. 247, secondo cui il raddoppio opera in presenza di tale presupposto astratto, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass. civ., sez. VI, 28 giugno 2019, n. 17586; Cass. civ., sez. V, 13 settembre 2018, n. 22337; Cass. civ., sez. VI, 30 maggio 2016, n. 11171). Ciò naturalmente non rende di per sé legittimo qualunque accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria oltre il termine-base fissato dalla legge, dovendo al contrario essere evitato – come chiarito dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 247 del 2011 –, un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni in esame al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.

In caso di denuncia presentata oltre gli ordinari termini di decadenza o addirittura di accertamento compiuto senza denuncia, e sempre al fine di verificare l'uso pretestuoso del raddoppio dei termini, il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta «prognosi postuma») circa la loro ricorrenza e accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità, con la precisazione però che *"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"* (Corte Cost. 247/2011 cit.).

Riferimenti Normativi:

- art. 57, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
- art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600
- art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223
- D.L.vo 5 agosto 2015, n. 128
- L. 31 dicembre 2015, n. 208
- art. 331 c.p.p.