Il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazione che comporta obbligo di denuncia penale: un altro caso in cui nessun potere è al suo posto.

prof. avv. Francesco Moschetti
A.N.T.I. Sez. Veneto

1. Nel rapporto tra il contribuente e la Pubblica Amministrazione devono essere sempre tenuti presenti alcuni valori di riferimento che pongono le loro radici nella Costituzione e che così brevemente richiamo:

a) è il cittadino il Sovrano della Repubblica (art. 1 Cost.), dotato di una sfera di diritti *(ex art. 2 Cost.)* che possono essere limitati solo nell'ambito della Legge *(ex art. 23 Cost.)*;
b) la comunità civile non può prescindere dall'attribuire poteri autoritativi ad alcuni soggetti, ma questi devono operare nell'ambito della legge e non sostituire se stessi alla legge *(artt. 23 e 97 Cost.)*
   Da ciò deriva che l'amministrazione finanziaria è certo dotata di poteri, ma vincolati dalla legge e che la discrezionalità deve essere concessa sempre tenendo presente la sovranità della persona, la dignità della stessa, l'intangibilità di quelle situazioni soggettive che caratterizzano lo Stato di Diritto.
c) L'interesse collettivo richiede l'adempimento dei doveri di solidarietà (e tra questi il dovere fiscale), ma nell'ambito della legge (la quale a sua volta deve essere rispettosa dell'effettiva capacità contributiva di ciascuno) *(art. 2, 3, 23 53 Cost.)*.

E' in gioco lo stesso quadro democratico che non può indulgere all'esercizio personalistico, non imparziale, abusivo, di poteri autoritativi.
Ricordava Montesquieu che chi ha poteri è portato ad abusarne: da ciò l'essenzialità dei limiti.

* * *

2. Questa premessa di valori entra in gioco nella valutazione di una norma recente, la quale è intervenuta sui termini di decadenza per notificare gli avvisi di accertamento Iva e delle imposte dirette, che non derivano più solo dalla legge, ma da una valutazione dell'autorità amministrativa sull'esistenza o meno di un reato.
Se c'è una tematica su cui si dovrebbe avere certezza del diritto, è quella del termine entro cui il soggetto, dotato di poteri autoritativi, deve esercitarli.
Ciò è confermato anche dall'art. 3, terzo comma, dello Statuto del Contribuente, il quale afferma che: "*I termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*".
Orbene l'art. 37, commi 24 e 25, D.L. 223/2006 non solo ha, in certi casi, raddoppiato i termini, ma ciò ha fatto subordinando il raddoppio:

a) ad una valutazione della Pubblica Amministrazione;
b) che riguarda l'esistenza o meno dei presupposti di denuncia penale, tematica che esula dalle conoscenze specialistiche della stessa.

* * *

3. In un caso parallelo in cui si attribuiva alla Pubblica Amministrazione giudizi sull'esistenza o meno di un reato (mi riferisco all'indeducibilità dei costi del reato), una recente novella (cfr. art. 8,

D.L 16/2012) ha previsto come condizione imprescindibile l'iniziativa dell'autorità giudiziaria, riservando dunque a questa il giudizio (peraltro solo prognostico) sull'esistenza o meno del reato.
Già da quanto esposto, appare una duplice valutazione negativa dell'art. 37, commi 24 e 25, D.L. 223/2006:

- ha tolto certezza al termine di decadenza;
- ha collegato il termine di decadenza ad un giudizio prognostico sull'esistenza del reato, affidato a soggetto che non ha specifica competenza in materia penale e che altresì non si trova nemmeno in situazione di piena indipendenza, essendo, anzi, interessato ad un più ampio spazio temporale per l'esercizio del suo potere.

Se proprio si volevano raddoppiare i termini ai fini della decadenza dal potere, il relativo giudizio doveva essere affidato non al medesimo soggetto che deve notificare entro i termini di decadenza, ma all'autorità giudiziaria.

***

4. La Corte Costituzionale (con sentenza 25 luglio 2011, n. 247) ha respinto numerose eccezioni di illegittimità costituzionale di questa disciplina, ma ha riconosciuto:

a) che trattasi di disciplina sottoposta a pericolo di *abuso* (il problema dell'abuso è dunque generale: non abbiamo solo il possibile abuso di forme contrattuali, ma altresì il possibile abuso del potere attribuito all'autorità amministrativa);
b) che sull'uso, abusivo o meno, della denuncia penale deve giudicare la Commissione Tributaria.

Una volta salvata (come sempre) la legittimità costituzionale di una norma volta a rafforzare il contrasto all'evasione tributaria (quasi che questa lotta non dovesse essere combattuta nell'ambito delle garanzie dello Stato di diritto, di cui è parte essenziale la certezza del diritto), il Giudice costituzionale non poteva non stabilire almeno il "contro limite" del giudizio sull'uso legittimo o meno del potere di cui trattasi.
La Commissione Tributaria deve quindi giudicare:

a) se sussistessero o meno i presupposti della denuncia penale;
b) se il giudizio su tali presupposti da parte dell'autorità amministrativa fosse un giudizio "puro" o, al contrario, contaminato da contingenti interessi di parte.

***

5. L'attribuzione alla Commissione Tributaria di questo potere/dovere di giudizio sull'abuso o meno della Pubblica Amministrazione (nell'affermare il raddoppio dei termini come conseguenza dei presupposti di cui all'art. 37, commi 24 e 25, D.L. 223/2006) si presta a due osservazioni:

a) *in primis*, sia pure in via incidentale, la competenza della Commissione Tributaria si estende ad un giudizio di tipo penalistico.

Certo non giudica sull'esistenza del reato ai fini della pronuncia penale, bensì sull'esistenza dei presupposti della denuncia penale ai fini dei termini amministrativi, ma non si può negare che si pone nuovamente il problema sia dell'allargamento delle competenze del giudice speciale (e ciò in relazione al limite dell'art. 102, secondo comma, Cost.), sia delle garanzie che dà questo Giudice.
Se il Giudice Tributario deve giudicare dell'esistenza di un reato (sia pure nei limiti sopracitati), i relativi concorsi di ammissione dovrebbero prevedere anche le relative conoscenze.

Ritornando al discorso del cittadino sovrano, questi ha diritto a che valutazioni penalistiche sul suo comportamento siano affidate esclusivamente al Giudice Penale.

b) Una seconda considerazione riguarda il concetto di **abuso** nel caso specifico.

Nel caso di abuso delle forme contrattuali, abbiamo appreso che ciò si verifica quando l'autonomia privatistica venga utilizzata per fini diversi da quelli pensati dal legislatore ed in contrasto con la *voluntas legis.*

Nel caso di abuso del raddoppio dei termini (attraverso il giudizio, da parte della P.A., sull'esistenza dei presupposti della denuncia penale), si avrà tale abuso se l'amministrazione finanziaria utilizza il raddoppio dei termini non già per acquisire ai fini tributari elementi nuovi che possano provenire dall'istruttoria penale, bensì per rimettersi in termine rispetto ad elementi che erano già in suo possesso nell'ambito dell'istruttoria amministrativa e che non erano stati utilizzati, con l'avviso di accertamento, entro il termine ordinario.

***

6. Già nel diritto romano si affermava che *dormientibus iura non succurrunt*.

Dal sistema del diritto tributario si possono ricavare alcune significative "linee guida".

La norma che consente l'integrazione e la modifica del precedente atto impositivo solo in presenza di "*sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*" è indicativa di una scelta normativa che non indulge alla negligenza/inefficienza della Pubblica Amministrazione ed alla insicurezza giuridica.

Se dunque i dati istruttori sono già emersi nel corso della verifica amministrativa, il raddoppio dei termini per l'esistenza dei presupposti della denuncia penale non è giustificato da possibile prognostica integrazione di dati istruttori, ma da negligente utilizzo di dati già acquisiti.

Ciò non è nella logica della norma.

La Relazione ministeriale, al riguardo, afferma che: "*…con i commi da 24 a 26 si apportano modifiche ai termini di decadenza dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Tali modifiche nascono dall'esigenza di garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori* ***emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria***".

Possiamo dunque ritenere che abbiamo *abuso* dell'istituto del raddoppio dei termini (nel senso di sviamento dal fine per cui è stato pensato dal legislatore), se esso non sia giustificato da un giudizio prognostico di arricchimento di dati e notizie che potranno derivare dall'istruttoria penalistica.

Se già acquisiti con l'istruttoria amministrativa, avremo un apporto di questa al giudizio penale e non viceversa e dunque raddoppiare i termini è privo di giustificazione.

Peggio: l'unica giustificazione sarebbe contraddire il principio del *dormientibus iura non succurrunt,* su una linea che premierebbe deresponsabilizzazione ed inefficienza e potenzierebbe lo spazio temporale di esercizio del potere a favore di soggetto che ha mal gestito il potere stesso.

***

7. Dobbiamo dunque constatare come una problematica penalistica sia affidata dapprima ad una autorità amministrativa e poi ad una autorità giudiziaria, entrambe non selezionate in base alla preparazione giuridico-penalistica.

Con l'aggravante che nel caso dell'autorità amministrativa esiste altresì un interesse al raddoppio dei termini e quindi il giudizio è affidato ad un soggetto non indipendente nel caso specifico.

A fronte di ciò, il cittadino (che sarebbe il Sovrano) non sa *a priori* quale sia il termine di decadenza.
E ciò con conseguenze non minimali, ma addirittura di raddoppio dei termini da quattro a otto anni (o da cinque a dieci).
Ancora una volta il legislatore si dimostra inadeguato al compito di combattere *cum grano salis* l'evasione tributaria.
Era certo meglio uniformare il termine di decadenza al termine di prescrizione dei reati (magari fissando un nuovo termine generale di sette od otto anni), anziché adottare una soluzione di incertezza giuridica ed altresì esposta a possibili abusi, con un'unica costante: il cittadino nel diritto tributario è un soggetto a sovranità limitata, è un presunto colpevole (cosicché il contribuente onesto è colpito due volte) e la sovranità è attribuita alla Pubblica Amministrazione con un'estensione di poteri che alterano l'equilibrio proprio dello Stato di diritto.
Si dirà (come ha detto la Corte Costituzionale nella citata sentenza al par. 5.1.2.) che non si tratta di potere discrezionale, ma non c'è dubbio che nella innovata disciplina del termine si altera quella che era la purezza del calcolo della scadenza, contaminandolo con un giudizio sull'esistenza del reato, che, a sua volta, deriva da una serie di elementi, in fatto ed in diritto, affidata ad una sfera di valutazione critica.
L'esperienza ha dimostrato che talvolta il raddoppio è stato utilizzato fuori dai suoi fini: oltre all'esempio sopra riportato (in cui i nuovi elementi erano già emersi nell'istruttoria amministrativa), si sono riscontrati anche casi più "violenti", in cui la dichiarazione infedele è stata forzatamente spinta oltre la soglia di punibilità, o in cui l'istituto è stato utilizzato per perseguire il fatto A, mentre l'illecito penale riguardava il fatto B, o, ancora, in cui l'incriminazione del soggetto A è stata utilizzata nei confronti del soggetto B.
Questo significa che un cittadino è tenuto "sotto scacco" per otto o dieci anni (anziché quattro o cinque) in base ad un'opinione di un altro cittadino.
E poco importa se poi il primo vincerà la causa. È il procedimento che è già di per sé afflittivo.
Peggio: con l'aggravante che oggi l'amministrazione finanziaria non è più l'amministrazione pubblica di una volta, ma Agenzia, con contratti privatistici, regole premiali incentivanti, di cui si conosce l'esistenza ma non il contenuto.
In democrazia, se il cittadino è soggetto al potere, dovrebbe conoscere le regole di "ingaggio" del potere. La trasparenza è presupposto per poter giudicare ed accettare di essere giudicati.
Se poi il cittadino tedesco o inglese si riconosce nelle sue Istituzioni, mentre il cittadino italiano è carico di sfiducia/avversione, ciò non è frutto del caso.