

**NOVITÀ FISCALI**  
**INASPIMENTO DELLE SANZIONI PENALI**

Avv. Giuseppe Ferrara

25 ottobre 2011

Il legislatore ha riformato la disciplina delle sanzioni penali tributarie con la legge (art. 2, co. 36 e ss) n. 148/2011, di conversione del d.l. n. 138/2011.

Le relative disposizioni si applicano per i fatti commessi successivamente al 17 settembre 2011.

Quali sono i criteri della riforma del diritto penale tributario?

## 1) Abbassamento delle soglie di punibilità

E' il criterio adottato dal legislatore per la rideterminazione delle fattispecie penali della a) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del d.lgs. n. 74/2000); b) dichiarazione infedele (art. 4 del d.lgs. n. 74); c) omessa dichiarazione (art. 5).

**I) Partiamo dalla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3): *“fuori dei casi previsti dall’art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l’IVA, sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti indica in una delle dichiarazioni annuali ... elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi”*, quando congiuntamente ricorrono le condizioni di punibilità di seguito indicate.**

Sono state abbassate entrambe le condizioni di punibilità:

- l'imposta evasa (imposte sui redditi o IVA) deve essere superiore ad € 30.000,00 (in origine era € 77.483,00) e
- l'ammontare degli elementi attivi sottratti a tassazione deve esser superiore al 5% di quelli dichiarati o, comunque, ad € 1.000.000,00 (erano € 1.549,370,00)

## 1) Abbassamento delle soglie di punibilità

Incertezze interpretative vi sono in ordine alla riconducibilità a tale fattispecie criminosa delle ipotesi di cd. abuso del diritto.

Il dato di partenza ai fini della sussistenza de reato, ed in ottemperanza al principio di tassatività delle fattispecie penali (art. 25, co. 2 Cost.) è quello per cui la condotta si articola nella a) falsa rappresentazione nelle scritture contabili e b) nell'utilizzazione di mezzi fraudolenti atti ad ostacolare l'attività di accertamento.

Dunque, ove è esclusa la sussistenza della falsa rappresentazione contabile, il reato non può sussistere.

Il mero vantaggio fiscale conseguente all'abuso dello strumento giuridico non integra il fatto della falsa rappresentazione contabile: anzi, ne presuppone la veridicità.

Si tenga anche conto della rilevanza dell'esimente dell'art. 15 del d.lgs. n. 74/2000 (violazioni dipendenti dall'interpretazione di norme tributarie)

## 1) Abbassamento delle soglie di punibilità

### II) Dichiarazione infedele (art. 4)

**“fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3, è punito 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 o elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente”** ricorrono le seguenti condizioni:

a) l'imposta evasa è superiore ad € 50.000,00 (erano € 103.000,00 ca.);

b) gli elementi attivi sottratti a tassazione sono superiori al 10% di quelli indicati in dichiarazione o, comunque, sono superiori ad € 2.000.000,00 (erano € 2.065.827,60)

A nostro avviso rientrano nella fattispecie criminosa (fatta salva l'eventuale applicazione delle cd. esimenti) sia il caso in cui la ripresa a tassazione consegua alla qualificazione della condotta del contribuente in termini di abuso del diritto, sia il caso in cui discenda dalla contestata esistenza di un'operazione elusiva, ex art. 37 bis del d.p.r. n. 600/1973.

## 1) Abbassamento delle soglie di punibilità

In entrambe tali fattispecie, infatti, l'esito della condotta del contribuente è l'indicazione in dichiarazione di elementi attivi inferiori rispetto a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi > l'infedeltà della dichiarazione.

In senso conforme v. Cass. pen., 7 luglio 2011, n. 27723. In senso contrario parte della dottrina.

## 1) Abbassamento delle soglie di punibilità

**III) Omessa dichiarazione (art. 5)** *“è punito 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, ad € 30.000,00” (era € 77.468,53).*

## 2) Esclusione della fattispecie del reato autonomo attenuato (o della circostanza attenuante)

E' il caso della **Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2)**: *“è punito 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 dichiarazione elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando tali fatture o documenti sono contabilizzati o sono detenuti ai fini della prova nei confronti dell'A.F.

Originariamente era prevista (art. 2, co. 2) l'ipotesi che gli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione fossero inferiori ad € 154.937,07; ipotesi per la quale la reclusione era prevista da sei mesi a due anni (la giurisprudenza della Cassazione non era univoca nel qualificare tale ipotesi come circostanza attenuante o reato autonomo).

La fattispecie è stata abrogata > anche l'indicazione di un elemento passivo fittizio in dichiarazione di entità minima (per ipotesi, € 10), implica la soggezione alla pena dell'art. 2

## 2) Esclusione della fattispecie del reato autonomo attenuato (o della circostanza attenuante)

Specularmente il legislatore è intervenuto sul reato di **Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)**.

Anche in tal caso, infatti,

originariamente era prevista (art. 8, co. 2) l'ipotesi attenuata; per cui, ove l'importo non corrispondente al vero, indicato nel documento o in fattura, fosse stato inferiore ad € 154.937,07, la reclusione era prevista da sei mesi a due anni.

La fattispecie è stata abrogata > anche nel caso in cui l'importo non veritiero indicato nel documento sia di entità minima (per ipotesi, € 10), la pena è quella del comma 1 (da un anno e sei mesi a sei anni).

L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, in un recentissimo studio del settembre 2011, ha giustamente evidenziato l'incongruenza della novella degli artt. 2 ed 8 del d.lgs. n. 74/2000, rispetto a quella, ad esempio, in tema di omessa dichiarazione di cui all'art. 5.

## **2) Esclusione della fattispecie del reato autonomo attenuato (o della circostanza attenuante)**

Infatti, colui che riceve ed utilizza fatture per operazioni inesistenti ed indica elementi passivi fittizi per, in ipotesi, € 10,00, con evasione evidentemente inferiore ad € 30.000,00, sconta la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Colui che, in tale medesima fattispecie, si limita a non presentare la dichiarazione, non commette reato, perché non è punibile ai sensi dell'art. 5 (non è superata la soglia di punibilità).

Altresì, se l'ammontare degli elementi fittizi indicati in dichiarazione implica un'evasione d'imposta > € 30.000,00, comunque sarà più conveniente non presentare la dichiarazione, perché la pena applicabile (ai sensi dell'art. 5) è comunque inferiore.

### 3) Ampliamento dei termini di prescrizione

L'art. 17, co. 1 *bis* del d.lgs. n. 74 prevede adesso che i termini di prescrizione ordinari (6 anni, elevati a sette anni e mezzo, nel caso di interruzione) per i delitti previsti dagli artt. 2 al 10 sono elevati ad un terzo.

Dunque, divengono, rispettivamente, di otto anni, e di dieci anni per il caso d'interruzione della prescrizione (a causa di notifica dell'avviso di accertamento o del p.v.c.: art. 17, co. 1).

Da notare che l'ampliamento dei termini di prescrizione non opera per i reati d'indebita compensazione, omesso versamento di ritenute, dell'IVA, nonché del reato cd. di sottrazione fraudolenta.

## 4) Limitazione della sospensione condizionale della pena

L'art. 12, co. 2 *bis* del d.lgs. n. 74 stabilisce l'inapplicabilità della cd. sospensione condizionale della pena nel caso in cui, congiuntamente:

- a) *“l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari”*;
- b) *“l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro”*.

La norma è allora inapplicabile:

- per coloro che non sono soggetti passivi IVA;
- irragionevolmente, per coloro che non hanno presentato la dichiarazione IVA: in tal caso, infatti, difetta il parametro – il volume d'affari dichiarato – sul quale poter parametrare l'entità dell'imposta evasa.

## **4) Limitazione della sospensione condizionale della pena**

L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione ha evidenziato che l'esclusione della sospensione condizionale della pena non è, di per sé, incompatibile col quadro costituzionale (art. 27 Cost.: funzione rieducativa della pena).

Ha richiamato la Corte Cost. n. 48/1962 la quale ha ritenuto legittima l'esclusione della sospensione per i reati elettorali, in ragione del non irragionevole apprezzamento, da parte del legislatore, del particolare disvalore del reato; disvalore il quale giustifica che la pena espliciti pienamente la propria funzione intimidativa e reintegrativa del diritto.

## 5) Riduzione delle attenuanti e contestuale preclusione del patteggiamento

Art. 13, co. 1: riduzione dalla metà ad un terzo dello sconto di pena, per il caso in cui, prima dell'apertura del dibattimento in primo grado, il debito tributario sia estinto anche mediante l'accesso alle particolari fattispecie definitorie.

Art. 13, co. 2 *bis*: esclusione del patteggiamento per il caso d'inapplicabilità della predetta circostanza attenuante.

E' chiaro, peraltro, che, se nel corso delle indagini preliminari viene disposto, in funzione della successiva ed eventuale confisca per equivalente (art. 1, co. 143 della l. n. 244/2007), il sequestro preventivo dei beni del contribuente, ben difficile è che costui possa accedere alle definizioni agevolate e, dunque, al patteggiamento.

## Prime conclusioni

L'intervento del legislatore palesa l'accresciuto disvalore normativo per le fattispecie evasive: emerge dall'ampliamento delle fattispecie di reato; dalla diminuita rilevanza, quale circostanza attenuante, del pagamento; dai limiti all'accesso al patteggiamento ed alla sospensione condizionale della pena; dall'ampliamento dei termini di prescrizione.

Lo confermano anche gli ultimi interventi normativi sulle definizioni agevolate delle pretese impositive, che le hanno reso meno appetibili. Infatti:

- a) è stata ridotta la misura dell'abbattimento delle sanzioni pecuniarie per il caso di adesione all'atto di accertamento e fattispecie connesse, oltre che per la conciliazione giudiziale;
- b) si è visto che esse limitano la portata della cd. attenuante penale

## Prime conclusioni

Per contro, con l'art. 23, co. 20 del d.l. n. 98/2011, conv. in l. n. 11/2011, è stato soppresso l'onere della prestazione della garanzia fideiussoria, anche se contestualmente è stato previsto che il mancato pagamento delle rate (pur non implicando il mancato perfezionamento della definizione) implica l'immediata iscrizione a ruolo del dovuto, con applicazione raddoppiata delle sanzioni per tardivo / omesso versamento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

La diminuita valenza premiale degli istituti definitivi fa probabilmente da *pendant*, nell'ottica del legislatore, al rafforzamento della funzione accertativa e di riscossione, dovuta ai più recenti interventi normativi.

## Prime conclusioni

Sempre per rimanere nell'ambito del diritto penale tributario, a titolo di esempio particolare rilevanza ha, in merito, il delitto della **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74/2000.

*Secondo il comma 1 “è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte, di ammontare complessivo superiore ad € 50.000,00, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui beni propri o su altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva”.*

Trattasi di reato di pericolo: l'evento illecito è la prevedibile inefficacia della riscossione, conseguente alla condotta fraudolenta del contribuente.

## Prime conclusioni

Versandosi nel caso di reato di pericolo, non è necessario, ai fini della sua sussistenza, che la condotta sia posta in essere quando è in atto la procedura di riscossione.

E', invece, sufficiente, che l'atto rende prevedibile l'inefficacia della riscossione.

Ovviamente, ciò significa che il debito tributario deve essere esistente > necessaria la notifica dell'atto di accertamento; ma, è dato ritenere, anche del p.v.c. o dell'invito a comparire, quali atti suscettibili delle definizioni agevolate ai sensi del d.lgs. n. 218/1997 (ed in coerenza con la valenza interruttiva della prescrizione della notifica del p.v.c.).

Secondo la recentissima giurisprudenza della Cassazione (n. 3290/2011), sarebbe addirittura sufficiente che la condotta sia posta in essere nel corso dell'istruttoria fiscale, ancor prima della notifica del p.v.c..

## Prime conclusioni

Non si dimentichi, poi, che per la maggior parte dei reati tributari opera la misura afflittiva della cd. confisca per equivalente.

Ma, ancora, l'ampliamento delle fattispecie penali operato dal legislatore con la l. n. 148/2011 si riflette sull'ampliamento dei termini di accertamento di cui agli artt. 43 del d.p.r. n. 600/1973 e 57 del d.p.r. n. 633/1972.

E' opportuno, allora, richiamare gli artt. 43, co. 3 del d.p.r. n. 600 e 57, co. 3 del d.p.r. n. 633: *“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. n. 74/2000, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

## I principi posti dalla sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

I principi espressi dalla Corte Cost. n. 247/2011:

-Le predette disposizioni non sanciscono la proroga dei termini ordinari di accertamento; piuttosto, il legislatore ha introdotto un doppio binario: a) in assenza di *notitia criminis*, operano i termini ordinari sanciti dagli artt. 43 del d.p.r. n. 600 e 57 del d.p.r. n. 633; b) in presenza di *notitia criminis*, opera il termine lungo di accertamento (raddoppio del termine ordinario).

- Essendovi, riguardo ai termini di accertamento, un doppio binario, la *notitia criminis* non implica una riapertura del termine ordinario di accertamento, ma l'applicazione, *tout court*, dell'autonomo e distinto termine lungo di rettifica.

Per cui, laddove la notizia di reato emerga successivamente alla scadenza del termine ordinario di accertamento, non può dirsi che ricorra la fattispecie della reviviscenza del potere accertativo.

## I principi posti dalla sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

- Il raddoppio del termine di accertamento opera solo se vi sono elementi obiettivi riscontrabili da parte del pubblico ufficiale che diano luogo all'obbligo di denuncia > non è sufficiente il generico sospetto di una condotta evasiva da parte del contribuente;
- ai fini dell'operatività del termine lungo di accertamento è inoltre irrilevante che l'azione penale sia o meno esercitata ovvero che, successivamente al suo esercizio, intervenga una sentenza di proscioglimento;
- Il contribuente può contestare, in sede d'impugnazione dell'atto impositivo notificato nel termine lungo, l'insussistenza dell'obbligo di denuncia e, quindi, di elementi oggettivi che evidenziassero la ricorrenza delle fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000. L'A.F. in tale evenienza ha l'onere di dimostrare l'esistenza di tale presupposto.

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

a) Se l'Ufficio ritiene, mediante presunzioni legali (es.: accertamenti bancari) o semplici (es.: accertamenti induttivi extracontabili) l'esistenza di fatti penalmente rilevanti ex d.lgs. n. 74/2000 (dunque, non mediante mere illazioni), *ope legis* si versa nel raddoppio dei termini di accertamento.

b) Ai fini del raddoppio del termine di accertamento, l'emersione della notizia di reato può intervenire anche dopo la scadenza del termine ordinario (è conseguenza che discende dal cd. doppio binario) > l'Ufficio, salvo il divieto degli accertamenti integrativi e modificativi, può svolgere attività istruttoria anche riguardo ad annualità per le quali è decaduto dal potere ordinario di rettifica

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

c) Il contribuente può contestare in sede giudiziale la sussistenza del presupposto per il raddoppio dei termini accertativi – dunque, eccepire l'inesistenza della notizia di reato – ad esempio, allegando che la stessa era il frutto di una mera illazione (potrebbe essere il caso in cui la rettifica consegue all'acquisizione di sole denunce anonime di soggetti terzi), oppure, che la fattispecie di reato non ricorreva (ad esempio perché non risultavano superate le soglie di punibilità);

tuttavia

d) se il giudizio penale comporta l'accertamento dell'insussistenza del reato, ciò non fa venir meno l'operatività del termine lungo di accertamento.

## **Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011**

La sentenza della Corte Cost., di rigetto della questione di legittimità, fa stato solo nel giudizio *a quo*.

Quindi, può, teoricamente, essere ancora sollevata, negli stessi termini, dinanzi al Giudice costituzionale, oltre che, naturalmente, deducendo questioni ulteriori e diverse.

Per queste ragioni è utile valutarne e sindacarne il contenuto.

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

Allora è opportuna qualche sintetica considerazione.

- Gli artt. 43 del d.p.r. n. 600 e 57 del d.p.r. n. 633 stabiliscono che “*i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati*” > il legislatore ha ancorato il termine lungo di accertamento, a quello ordinario. E' allora smentito l'assunto della Corte per cui il legislatore avrebbe individuato due distinte ed autonome fattispecie: quella del termine ordinario e quella del termine lungo di rettifica: si versa nel caso di proroga dei termini di accertamento.

Invero, se il legislatore ha concepito una proroga dei termini, significa che quando il termine ordinario (suscettibile di raddoppio e dunque di proroga) è scaduto, l'A.F. è decaduta dal potere di accertamento > nessun raddoppio può esservi di un termine perentorio.

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

- D'altra parte, il legislatore ha lasciato in vigore il termine ordinario di accertamento. E la scelta non può significare altro che la scadenza del termine ordinario implica decadenza dalla funzione impositiva.

Altrimenti, il termine ordinario sarebbe *tamquam non esset*.

Rilevante è la conseguenza:

Se la notizia di reato emerge successivamente alla scadenza del termine ordinario di accertamento, non può operare il raddoppio dei termini di rettifica.

## **Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011**

L'interpretazione della Corte Cost. collide allora, ci pare, con l'assetto normativo.

E, a voler ritenere che i commi 3 degli artt. 43 e 57, cit. consentano il raddoppio dei termini di accertamento anche quanto la notizia di reato emerga successivamente alla scadenza del termine ordinario, le disposizioni in parola sarebbero:

a) incoerenti, ex art. 3 Cost., con la disciplina del potere di rettifica che, invece, continua ad essere ancorata ad un termine ordinario decadenziale;

b) conseguentemente lesiva della tutela, costituzionale (artt. 3 e 97 Cost.) e comunitaria (dunque, censurabile ex 117 Cost.), del principio di certezza dei rapporti giuridici; si consentirebbe, infatti, all'A.F. di rimettere in discussione l'assetto del rapporto impositivo pur decorso detto termine ordinario.

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

Tra l'altro, veramente labile è la tutela che la Corte Cost. riconosce, sul punto, al contribuente.

Infatti, salvo rari casi (ad esempio, l'erroneo computo delle soglie di punibilità ovvero l'insussistenza di qualsivoglia minimo supporto probatorio circa l'esistenza della notizia di reato), contestare la sussistenza della *notitia criminis* in sede di impugnazione dell'atto impositivo notificato nel termine lungo, non significa altro che negare la fondatezza del recupero dell'Ufficio: dunque, contestarne nel merito la legittimità e fondatezza.

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

Cosa accade se, avendo l'Ufficio beneficiato del raddoppio dei termini di accertamento, successivamente intervenga un decreto di archiviazione penale o una sentenza di proscioglimento? Oppure un provvedimento di autotutela parziale dell'Ufficio che faccia venir meno la condizione di punibilità del fatto?

Si ha decadenza *ex post* del potere di accertamento dell'Agenzia delle Entrate?

A me pare che l'emersione della *notitia criminis* sia un fatto oggettivo – indipendente dalla effettiva sussistenza del reato – il quale implica, *ope legis*, il raddoppio dei termini di accertamento (irrilevante, a tal fine, è dunque la prova dell'inoltro della denuncia alla Procura: *contra* C.T.P. Milano, n. 231/40/11)

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

Dunque:

a) Se oggettivamente la notizia di reato non sussisteva al momento della sua emersione (ad esempio, perché non ricorrevano le condizioni di punibilità; perché difettava la minima prova del reato) e tale circostanza sia acclarata nell'ambito del giudizio tributario, vi sarà decadenza *ex post* dalla proroga dei termini di accertamento e conseguente decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo.

b) Se, invece, la sussistenza della notizia di reato poteva dirsi oggettivamente ricorrente, ma la effettiva sussistenza del medesimo viene escluso in esito al procedimento penale (dunque, in esito all'accertamento compiuto in seno al processo), nessuna decadenza *ex post* dal potere accertativo dell'Ufficio ci pare sostenibile. Anche per l'autonomia rispettiva del processo penale e del procedimento/processo tributario (art. 20 del d.lgs. n. 74)

## Gli effetti della sentenza della Corte Cost. n. 247/2011

- c) Se l'insussistenza oggettiva della notizia di reato consegue all'esercizio del potere di autotutela dell'Ufficio (ad esempio, insussistenza oggettiva, emergente dall'istruttoria compiuta dall'A.F., delle condizioni di punibilità; ovvero, insussistenza di qualsivoglia elemento di prova: dunque, in via generale, oggettiva insussistenza del fatto di reato, emergente *ictu oculi*), si avrà un effetto analogo a quello *sub a*): decadenza dalla proroga del termine (v. C.T.P. Pesaro, n. 136/03/11 del 10.10.11);
- d) Se, infine, l'insussistenza del reato consegue all'esercizio della funzione di accertamento (ad esempio, rideterminazione dell'imponibile evaso a seguito degli elementi di prova forniti dal contribuente nell'ambito del contraddittorio anteriore alla notifica dell'atto impositivo), a mio parere non può darsi decadenza dalla proroga. Infatti, la riqualificazione della fattispecie non esclude l'antecedente oggettività della notizia di reato.

## **Per concludere sul rafforzamento degli strumenti di contrasto all'evasione e per il recupero delle imposte**

Un cenno agli ultimi interventi normativi in tema di potenziamento della riscossione:

da una parte, la cd. concentrazione dell'attività di riscossione nell'accertamento: art. 29 del d.l. n. 78/2010.

Da notare che, ai sensi dell'art. 29, lett. d) del d.l. n. 78, l'attività di accertamento diviene strumentale, sia alla verifica del modo d'essere della fattispecie impositiva, che della sussistenza degli elementi attivi sui quali potrà indirizzarsi l'attività di riscossione.

Funzionale ad accelerare la riscossione delle sanzioni amministrative è, altresì, la razionalizzazione del procedimento d'irrogazione delle sanzioni pecuniarie, disposta dall'art. 23, co. 29 del d.l. n. 98/2011: per cui la sanzione collegata al tributo è adesso irrogata con lo stesso atto di accertamento, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 472/1997, senza possibilità di scinderne l'irrogazione con l'atto di contestazione di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 472.

## Riflessione sugli strumenti di tutela del contribuente

Il rafforzamento dell'attività accertativa e di riscossione non va di pari passo con quello delle tutele del contribuente.

Infatti:

a) Secondo l'orientamento espresso dalla sentenza della Corte Cost. n. 247/2011, l'emersione della notizia di reato successivamente alla scadenza del termine ordinario di accertamento, implicherebbe l'applicazione del termine lungo per la rettifica;

b) I principi costituzionali (art. 24 Cost.) e comunitari (CEDU) esigono la garanzia dell'effettività della tutela giurisdizionale del contribuente oltre che la tutela del diritto di proprietà (art. 1 Protocollo addizionale CEDU).

## Riflessione sugli strumenti di tutela del contribuente

Sotto tale versante le criticità rispetto a tali principi riguardano:

b1) la facoltà dell'Agente della riscossione, dopo l'affidamento in carico da parte dell'Agenzia delle Entrate, e pur in pendenza della sospensione di diritto dell'esecuzione forzata di cui all'art. di cui all'art. 29, lett. b) del d.l. n. 78, di procedere ad azione conservative / cautelari, quale l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del d.p.r. n. 602/1973; ciò, senza che la tutela cautelare avverso tale misura, esperibile dal contribuente ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, gli consenta di ottenere la sospensione dell'iscrizione ipotecaria (attribuendogli, invece, solo la possibilità di sospendere l'esecuzione forzata immobiliare);

b2) la possibilità che la Commissione Tributaria Provinciale non pronunci sulla domanda di sospensione cautelare dell'accertamento, prima della scadenza del termine della sospensione di diritto dell'esecuzione forzata; con la conseguenza che potrebbe darsi il caso che l'Agente della riscossione intraprenda l'azione esecutiva prima che il Giudice si sia pronunciato, quantomeno in termini di *fumus*, sulla fondatezza della pretesa.

**Un cenno alla cd. definizione delle liti pendenti (art. 39, co. 12 del d.l. n. 98/2011)**

Le liti definibili:

a) Quelle pendenti alla data del 1° maggio 2011 aventi natura tributaria, pendenti dinanzi alla giurisdizione tributaria o ordinaria. Non v'è incompatibilità con le disposizioni comunitarie (IVA), perché non v'è rinuncia alla percezione dei tributi comunitari (Cass. 19333/2011)

b) Non tutte le liti fiscali sono definibili:

b1) solo quelle in cui è parte l'Agenzia delle Entrate > esclusione delle controversie inerenti, ad esempio, i tributi locali o i tributi doganali, gli atti di classamento, etc.;

b2) il valore della controversia non deve eccedere € 20.000,00. Detto valore si determina ai sensi dell'art. 16 della l. n. 289/2002: dunque ha rilievo l'ammontare delle sole pretese impositive, al netto di interessi e sanzioni. E' definibile, nei limiti del predetto valore, anche l'atto di contestazione delle sanzioni pecuniarie;

**Un cenno alla cd. definizione delle liti pendenti (art. 39, co. 12 del d.l. n. 98/2011)**

b3) l'art. 39, co. 12 rinvia, per quanto non espressamente disposto, all'art. 16 della l. n. 289 > le controversie definibili sono solo quelle che hanno ad oggetto gli atti impositivi indicati nell'art. 16, co. 3, lett. a): non sono definibili gli atti meramente liquidatori: ad esempio, la cartella di pagamento contenente l'iscrizione a ruolo provvisoria in pendenza di giudizio; gli avvisi di liquidazione del tributo successorio ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. n. 346/1990 (circ. 12/E del 2003; v. anche Cass. 23395/10; Cass., 2962/2006).

Sono invece definibili tutti gli atti che incidono sulla determinazione del regime impositivo della fattispecie imponibile (ad es., gli avvisi di liquidazione contenenti il recupero di agevolazioni prima casa, della piccola proprietà contadina, delle agevolazioni IAP, etc.; oppure le iscrizioni a ruolo contenenti la rettifica cartolare della dichiarazione; in ogni caso, tutti i primi atti che contengono la manifestazione della pretesa nei confronti del soggetto passivo)

**Un cenno alla cd. definizione delle liti pendenti (art. 39, co. 12 del d.l. n. 98/2011)**

Gli adempimenti necessari:

- a) Onere di versamento del dovuto (che deve essere determinato ai sensi dell'art. 16, co. 1 della l. n. 289: a1) lite di valore < € 2.000: € 150,00; a2) lite di valore > secondo le regole del 10%, 30%, 50%. N.B.: lo stato della controversia (dunque, l'eventuale soccombenza del contribuente o dell'A.F.) va valutata al momento di esecuzione del versamento, dato che, ex art. 16, è il versamento a perfezionare la fattispecie definitoria).
- b) Il pagamento deve essere effettuato in un'unica rata entro il 30 novembre 2011;
- c) La domanda di definizione deve essere presentata entro il 31 marzo 2012;
- d) Le liti definibili sono sospese sino al 30 giugno 2012, salvo che il contribuente non presenti istanza di trattazione (art. 16, co. 6). Sospensione, altresì, di tutti i termini d'impugnazione sino a tale data;
- e) Giudizi definibili per i quali è stata fissata l'udienza di trattazione: sospensione a richiesta del contribuente.

**Un cenno alla cd. definizione delle liti pendenti (art. 39, co. 12 del d.l.  
n. 98/2011)**

Estinzione del giudizio:

A seguito della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate, da eseguirsi entro il termine del 30 settembre 2012 dinanzi al Giudice della causa pendente nonché al contribuente, dell'intervenuto perfezionamento della definizione.

Entro la stessa data l'Ufficio dovrà notificare l'atto di diniego della definizione al contribuente, il quale, ai sensi dell'art. 16, co. 8, lo potrà impugnare dinanzi al Giudice avanti al quale pende la lite.