

## Le novità in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*La Legge di Stabilità 2016 (208/2015) porta con sé importanti novità, per vero a lungo annunciate, sotto il profilo dell'individuazione dei termini di prescrizione dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, abolendo definitivamente il raddoppio in ipotesi di commissione di reati tributari e modificando gli ordinari termini di esercizio dei poteri di controllo da parte degli uffici sulle dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti. La modifica giunge a pochi mesi di distanza dall'entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015 c.d. "decreto sulla certezza del diritto" che aveva integrato la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 introducendo una causa di inoperatività del raddoppio in presenza di reati tributari.*

*Ripercorrendo lo sviluppo dell'articolo di legge in esame è possibile delineare i profili applicativi dell'attuale normativa sul "termine per l'accertamento" anche alla luce del regime transitorio introdotto per regolamentare il passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina e dissipare eventuali problematiche che potrebbero sorgere in tema di certezza del diritto dalla successione temporale delle intervenute modifiche normative.*

### Il regime previgente al D.Lgs. 128/2015

Com'è noto l'articolo 43, D.P.R. 600/1973 nella sua formulazione ante intervento del decreto sulla certezza del diritto, individuava in 4 anni decorrenti dalla presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, il termine ordinario di decadenza del potere dell'Amministrazione finanziaria di emanare gli avvisi di accertamento.

Tale termine veniva dal Legislatore dilatato di 1 anno in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il successivo comma 3 dell'articolo 43 introduceva a sua volta, in ipotesi di commissione di violazioni integranti fattispecie di reati tributari, la previsione del c.d. raddoppio dei termini ordinari di decadenza. In particolare, ai sensi dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 nel caso in cui, nel corso delle operazioni d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, fosse emersa una violazione che comporti un obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, gli ordinari termini di 4 e 5 anni erano raddoppiati.

Appare chiaro l'intento del Legislatore il quale, concedendo un termine più ampio rispetto a quello ordinario, ha inteso garantire la possibilità di utilizzare gli elementi istruttori che siano emersi nel corso delle indagini dell'Autorità giudiziaria.

Tuttavia, la mancata individuazione da parte della norma di un termine per la presentazione del-

la denuncia ex articolo 331, c.p.p. ha determinato un'accesa diatriba giurisprudenziale in relazione alla sussistenza dei presupposti per l'operatività del raddoppio.

Contrasto interpretativo che, com'è noto, è approdato sino alla Corte Costituzionale investendo i giudici delle leggi dell'onere di fornire una lettura costituzionalmente orientata al rispetto dei principi di difesa e di certezza del diritto della norma in esame.

L'intervento della Corte Costituzionale che con la sentenza n. 247/2011 ha considerato la previsione del comma terzo come l'introduzione di un nuovo termine cui assoggettare l'azione amministrativa in presenza di denuncia penale<sup>1</sup>, tuttavia, non ha dissipato i numerosi dubbi avanzati dalla dottrina e dagli operatori della materia in merito alla necessità di fornire una lettura maggiormente garantista della disposizione in questione.

Numerose sono state le sentenze di merito successive all'intervento della Corte Costituzionale che hanno affermato la sussistenza di un obbligo a carico

<sup>1</sup> Si ricorda il principio sancito dal giudice delle leggi con la pronuncia n. 247/2011 a mente del quale: "il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento previsto dal D.L. 223/2006 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell'obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui il Legislatore ha introdotto non un raddoppio di termini già esistenti ma un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata. Per questo motivo, non ha rilievo il fatto che la denuncia penale sia stata posta in essere in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati".

dell'Amministrazione di presentare la denuncia penale entro l'ordinario termine per l'accertamento<sup>2</sup>.

Ciononostante, l'approccio *tranchant* della Corte di Cassazione che ha da ultimo ribadito, con la sentenza n. 9974/2015, il principio del "doppio binario" tra procedimento penale e giudizio tributario in cui non viene data rilevanza né all'esercizio dell'azione penale, né alla successiva sentenza di condanna o di assoluzione, ha reso necessario l'intervento del legislatore per dissipare ogni sorta di dubbio circa la connessione tra operatività del raddoppio e momento di presentazione della denuncia penale.

Si tratta di un'azione da tempo auspicata, posto che la corretta regolamentazione dei termini di accertamento rappresenta una delle principali garanzie poste a tutela del contribuente che, in assenza di previsioni certe, sarebbe esposto al rischio di un esercizio arbitrario dell'azione da parte del Fisco.

## L'istituto del raddoppio dei termini in seguito alla modifica dell'articolo 2, D.Lgs. 218/2015

La Legge delega 23/2014 attuata con il D.Lgs. 218/2015 ha introdotto, anche se per breve periodo considerate le modifiche intervenute su tale versante normativo ad opera della più recente Legge di Stabilità, un'importante novità in materia di possibilità per il Fisco di emanare gli atti impositivi oltre l'ordinaria scadenza ancorando l'operatività del raddoppio del termine in presenza di denuncia penale ad un termine entro il quale la suddetta denuncia deve essere presentata che non può essere successivo a quello di ordinaria decadenza dell'azione accertatrice.

L'articolo 2 del richiamato decreto infatti, ha aggiunto alle disposizioni dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 57, comma 3, D.P.R. 633/1972 la previsione secondo la quale *"Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti"*.

In altri termini, una volta decorsi 4 o 5 anni (in caso di omessa presentazione della dichiarazione) senza

la presentazione della denuncia, non è più possibile emettere un nuovo provvedimento o effettuare ulteriori controlli e l'eventuale denuncia trasmessa ex successivamente a tali termini deve considerarsi intempestiva e inidonea a consentire all'ufficio tributario l'accertamento fiscale con l'operatività del raddoppio.

Le modifiche sono entrate in vigore a partire dal 2 settembre 2015 e si applicano a tutti gli atti accertativi notificati fatta salva la previsione del comma che introduce un regime transitorio valevole per gli atti già notificati al momento di entrata in vigore del decreto modificativo.

Il comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 128/2015 dispone, infatti, che sono fatti comunque salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del decreto, degli inviti a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 notificati alla data di entrata in vigore del decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

In seguito a tale primo intervento normativo, dunque, il contribuente era chiamato a verificare dapprima l'applicabilità delle ipotesi previste dalla nuova formulazione delle disposizioni sui termini di accertamento verificando l'eventuale operatività della clausola di salvaguardia di cui al comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 128/2015 in base alla data di notifica del provvedimento da impugnare.

In secondo luogo avrebbe dovuto verificare la tempestività dell'inoltro della denuncia penale rispetto agli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice.

La norma pur individuando il limite temporale entro cui la denuncia avrebbe dovuto essere inoltrata all'Autorità giudiziaria competente al fine di legittimare il ricorso dell'Amministrazione finanziaria al raddoppio dei termini di accertamento, non ne prevedeva l'obbligo di allegazione all'atto impositivo con conseguente difficoltà per il contribuente di verificare la sussistenza del requisito del tempestivo inoltro necessario all'operatività del raddoppio, in ipotesi di omesso richiamo degli estremi della denuncia stessa nell'atto impositivo.

<sup>2</sup> Ex multis la CTR della Lombardia, sentenza n. 2647/2015: *"La norma che prevede il raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività accertatrice in presenza di obbligo di denuncia penale per reati tributari non è influenzata né dall'inizio dell'eventuale azione penale, né dall'esito del giudizio penale. Tuttavia, affinché operi il raddoppio dei termini è necessaria una fondata notizia di reato e che la stessa sia stata presentata prima dello spirare degli ordinari termini di accertamento. In presenza di fatti che comportano l'obbligo di denuncia penale per potersi applicare il raddoppio dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento è necessario che la notizia di reato emerga antecedentemente allo spirare dei termini ordinari di accertamento"*.

# CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Tale aspetto, sebbene ormai superato dal più recente intervento legislativo operato dalla Legge di Stabilità, rappresentava un argomento di assoluto interesse, la cui rilevanza era stata ampiamente sottolineata dalla giurisprudenza di merito<sup>3</sup>.

## L'abolizione del raddoppio dei termini in ipotesi di inoltro della denuncia penale

A partire dal 1° gennaio 2016 vigono le nuove regole in materia di termini di accertamento introdotte con la nuova Legge di Stabilità n.208/2015 che, all'articolo 1, commi 130 e 131 ha definitivamente abrogato il previgente comma terzo dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972 elidendo definitivamente il riferimento all'aumento dei termini di accertamento in ipotesi di presentazione di una denuncia penale ex articolo 331, c.p.p..

Inoltre, l'articolo 1, commi 130 e 131, della Legge di Stabilità 2016 ha modificato gli ordinari termini di accertamento previsti al primo e secondo comma della disposizione in commento ampliando l'ambito temporale entro cui gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'emissione degli avvisi di accertamento.

In particolare, la nuova formulazione dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 prevede che: *“Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*.

Di pari tenore l'analoga previsione dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972 che ancora ai nuovi termini l'esercizio dell'azione accertatrice in ambito Iva stabilendo a sua volta che *“Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto*

<sup>3</sup> Ex multis in tale senso: CTP di Lecco, sentenza n. 95/2014: *“È illegittima la pretesa tributaria qualora l'ente impositore, pur essendo decaduto dalla propria potestà accertativa, invochi il raddoppio dei termini per l'emissione dell'atto impositivo senza neppure allegare la denuncia penale”*; e ancora CTR del Veneto, sentenza n. 877/2015: *“Non opera il raddoppio dei termini di accertamento previsto in caso di obbligo di presentazione della denuncia penale se l'Amministrazione finanziaria non fornisce, anche in contenzioso, la copia della denuncia presentata e neppure allega gli elementi sulla base dei quali la stessa si era resa necessaria, non consentendo così al giudice tributario di verificare la sussistenza dei presupposti per la presentazione della notizia di reato, al solo ricorrere dei quali diviene operativo il raddoppio dei termini di accertamento”*.

*anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*.

Alla luce del nuovo quadro normativo a partire dalla dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta 2016 gli accertamenti dovranno essere notificati a pena di decadenza entro il quinto anno successivo alla presentazione ovvero entro il settimo anno in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (pertanto, con riferimento all'annualità 2016 i termini ordinari per l'accertamento scadranno il 31 dicembre 2022 ovvero il 31 dicembre 2024 in ipotesi di omessa dichiarazione).

Il regime transitorio delineato al successivo comma 132 dell'articolo 1, L. 208/2015<sup>4</sup>, richiama i previgenti termini ordinari ma senza rimandare alla previgente formulazione degli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, stabilisce autonomamente che per i periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 gli accertamenti debbano essere notificati entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero entro il sesto in ipotesi di omessa dichiarazione, riscrivendo, di fatto, la previsione di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57 del Decreto Iva nella versione modificata dalla Legge delega 23/2014.

Per tali accertamenti potrà ancora operare il raddoppio ma l'operatività dello stesso sarà soggetta al rispetto dei limiti introdotti dal D.Lgs. 128/2015 ossia all'effettiva presentazione della denuncia all'Autorità per reati penal-tributari e al rispetto del termine per l'inoltro della denuncia stessa individuato in quello ordinario stabilito dalla legge per l'accertamento.

<sup>4</sup> La norma introduttiva del regime transitorio prevede che: *“Per i periodi d'imposta precedenti, 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 ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 74/2000, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo”*.

Appare interessante notare come il nuovo regime transitorio non rimandi alla clausola di salvaguardia prevista dal D.Lgs. 218/2015 che faceva salvi gli atti già notificati alla data di entrata in vigore del decreto; conseguentemente appare lecito dubitare dell'operatività del raddoppio per i provvedimenti già notificati alla data del 2 settembre 2015 relativamente ai quali la denuncia penale sia stata presentata oltre gli ordinari termini di decadenza.

La nuova disciplina transitoria introdotta dalla Legge di Stabilità fa salva la deroga prevista per gli accertamenti conseguenti alla presentazione delle istanze di accesso alla procedura di collaborazione volontaria che ai sensi dell'articolo 5-*quater*, comma 5, D.Lgs. 167/1990 per i quali *"i termini di decadenza che scadono a decorrere dal 31 dicembre 2015, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa, sono fissati, anche in deroga a quelli ordinari, al 31 dicembre 2016"*.

Nessun raddoppio, dunque, a partire dal periodo d'imposta 2016 per le violazioni che comportino l'obbligo di denuncia penale ex articolo 331, c.p.p. per i reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 ma solamente un maggiore lasso di tempo per gli uffici per procedere agli accertamenti in via ordinaria indipendentemente dalla tipologia di violazioni riscontrate.

## Conclusioni

Si ricorda che il raddoppio dei termini permane nella previsione di cui all'articolo 12, D.L. 78/2009 e dunque continuerà ad applicarsi agli accertamenti basati sulla presunzione di costituzione con redditi sottratti

a tassazione delle attività e degli investimenti detenuti in Paesi a regime fiscale privilegiato.

Per le attività detenute in paesi a fiscalità privilegiata, il contribuente deve fornire la prova che i redditi che hanno concorso alla costituzione delle attività detenute all'estero abbiano già scontato tassazione in Italia. Qualora, invece, il contribuente non sia in grado di provare che le attività estere siano state costituite con redditi già sottoposti a tassazione, la presunzione legale di cui al comma 2 determina a sua volta l'applicazione del raddoppio dei termini di decadenza dall'accertamento, così come previsto al comma 2-*bis* dell'articolo, D.L. 78/2009.

Ovviamente tale raddoppio opererà, a partire dal 1° gennaio 2016, secondo i nuovi termini sanciti dagli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972 post Legge di Stabilità, ragion per cui qualora gli uffici invochino l'operatività della citata presunzione i termini per l'esercizio dell'azione accertatrice si perimeranno rispettivamente in 10 anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero in 14 anni in ipotesi di omessa dichiarazione.

Restano invece invariati i termini per l'esercizio dei controlli di tipo formale e automatico delle dichiarazioni presentate di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

Nel caso ci si trovi di fronte a comunicazioni d'irregolarità ex articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, le stesse devono essere notificate entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione; per i controlli formali di cui all'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973, invece, si ha tempo fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.