

Il raddoppio dei termini per l'accertamento nel D.Lgs. 128/2015

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

Con il D.Lgs. 128/2015 è stato introdotto un nuovo regime del raddoppio dei termini per l'accertamento tributario, ora legittimato solo in caso di effettiva presentazione della denuncia nei termini ordinari di legge.

Il nuovo comma 3 degli articoli 43 D.P.R. 600/1973 e 57 D.P.R. 633/1972

Con il D.Lgs. 128/2015, entrato in vigore il 2 settembre 2015, il Legislatore ha apportato una rilevante modifica alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento.

L'articolo 2 del richiamato decreto legislativo ha introdotto nell'articolo 43, comma 3 (in materia di imposte dirette), D.P.R. n.600/73 e all'articolo 57, comma 3 (in materia di imposta sul valore aggiunto), D.P.R. n.633/72 il seguente periodo:

"Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è compresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti".

Si tratta di un'importante modifica in quanto viene finalmente stabilito che, in mancanza di tempestiva presentazione o trasmissione della denuncia nei termini ordinari, il raddoppio dei termini per gli accertamenti sulle imposte dirette e sull'Iva non potrà più essere computato.

Com'è noto, secondo quanto previsto dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973 per quanto concerne le imposte sui redditi e dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972 per l'Iva, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero, in caso di omissione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui detta dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Nel caso in cui all'accertamento delle violazioni perpetrate dal contribuente consegua l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria, prima dell'introduzione del secondo periodo, il comma 3 delle predette norme (aggiunto dall'articolo 37, D.L. 223/2006) prevedeva esclusivamente che:

"In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

Come chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate nella [circolare n. 28/E/2006](#), tale norma è stata introdotta al fine di 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.

Tuttavia, la nuova previsione aveva dato luogo a problemi di interpretazione, in quanto nella norma non era specificato se, ai fini dell'applicazione del raddoppio dei termini, fosse sufficiente che sussistesse l'obbligo di denuncia o se tale adempimento dovesse essere stato effettivamente posto in atto, né era chiarito se la denuncia potesse essere presentata anche successivamente allo scadere del termine ordinario di decadenza.

La prima giurisprudenza in tema di raddoppio dei termini e la sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2011

L'Amministrazione finanziaria aveva sposato da subito la tesi secondo la quale, ai fini dell'operare del raddoppio dei termini per l'accertamento, era sufficiente la sussistenza di una fattispecie di reato in conseguenza della quale sorgesse l'obbligo di denuncia, senza che rilevasse il fatto che tale denuncia fosse stata o meno presentata ed entro quali termini. Tale posizione, tuttavia, non è stata condivisa da parte della dottrina e della giurisprudenza, soprattutto di merito, secondo cui tale prassi violava il

ACCERTAMENTO

principio della certezza del diritto, posto a tutela del contribuente.

La giurisprudenza si è infatti occupata dell'argomento in esame in più occasioni, giungendo a conclusioni ben diverse sull'argomento e, con l'ordinanza n. 266/2010, la CTP di Napoli ha sollevato la questione di legittimità costituzionale relativamente all'articolo 57, D.P.R. 633/1972 e all'articolo 37, D.L. n.223/06.

Secondo i Giudici *“È rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 3,24, 25 e 97 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972 ... nella parte cui prevede il raddoppio del termine di notifica (quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) dell'avviso di rettifica o dell'accertamento, senza prevedere che l'eventuale denuncia ex articolo 331 c.p.p., in presenza di ipotesi di reato ex D.Lgs. 74/2000, debba avvenire anteriormente allo spirare dei termini per l'accertamento ... per contrasto: a) con l'articolo 24 Costituzione, laddove, innovando la precedente disciplina, pregiudica il diritto di difesa del contribuente nel senso che l'omessa previsione di un ragionevole termine di notifica dell'atto impositivo, oggettivamente determinato, introduce un elemento di incertezza, oltre ad una distanza eccessiva tra il fatto e la contestazione, vanificando la difesa; b) con l'articolo 3 Costituzione, laddove - consentendo discipline differenziate per la notifica dell'accertamento - introduce irragionevoli elementi di disparità di trattamento; c) con gli articoli 3 e 97 Costituzione laddove - assegnando al potere discrezionale degli uffici l'individuazione delle fattispecie che comportano l'applicazione della regola del raddoppio dei termini - introduce irragionevoli elementi di violazione dei principi di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa; d) con l'articolo 25 Costituzione, laddove introduce, con effetto retroattivo, elementi di natura sostanzialmente sanzionatoria, in violazione l'articolo 25 Costituzione, oltre che dei già richiamati principi di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa”.*

La Corte Costituzionale, con la celeberrima e discussa sentenza n. 247/2011, ha dichiarato non fondata la questione di incostituzionalità affermando i seguenti principi di diritto (cfr. sul punto vedasi Cassazione, sentenza n. 9974/2015):

a) il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale;

- b) l'obbligo di denuncia sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali e il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale;
- c) la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato;
- d) subordinare il raddoppio dei termini a un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dal D.Lgs. 74/2000, articolo 20;
- e) l'obbligo di denuncia opera quando si sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita;
- f) il pubblico ufficiale non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'articolo 361 c.p. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia;
- g) sussiste il dovere del giudice tributario di vagliare autonomamente (o su richiesta del contribuente) la presenza dell'obbligo di denuncia.

La giurisprudenza successiva

La giurisprudenza di merito ha solo in parte recepito quanto statuito dalla Corte Costituzionale con alcune precisazioni volte a porre dei limiti alla legittimità e operatività dell'istituto del raddoppio dei termini.

La CTP di Reggio Emilia, con la sentenza n. 170/2010, ha statuito che l'Agenzia delle entrate può usufruire del raddoppio dei termini se *“... prova l'esistenza di un reato previsto dal D.Lgs. 74/2000, che comporti l'obbligo di denuncia ex articolo 331 c.p.p., emerso nel corso di indagini condotte dall'Autorità giudiziaria, anche a carico di terzi, ma addebitabile, comunque, al contribuente accertato od al suo legale rappresentante”.*

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 42462/2010 ha, invece, sottolineato come sia evidente lo scopo perseguito dal Legislatore di armonizzare i termini previsti per l'accertamento delle violazioni fiscali punite con sanzione amministrativa con quelli, più

ACCERTAMENTO

lungi, di prescrizione dei reati tributari, con la conseguenza che non sussisterebbero ragioni per ipotizzare un'illegitimità costituzionale della norma.

La CTP di Treviso, con la sentenza n. 112/2010, ha statuito che *“Le fattispecie penali constatate in capo alla società a seguito di accertamenti non hanno rilievo rispetto ai singoli soci in quanto la responsabilità penale è personale e dunque non può esservi automatismo nella punibilità penale e conseguentemente nel raddoppio dei termini”*; il Collegio analizza quindi il dettato letterale del comma 3 delle norme in commento, evidenziando che *“il Legislatore non menziona né una proroga dei termini né una rimesione in termini; ma parla di raddoppio dei termini. La puntualizzazione pare necessaria perché nella scarsa giurisprudenza sul punto si fa talora riferimento, impropriamente a parere di questo interprete, ad una proroga dei termini e si utilizza comunque questa espressione in modo intercambiabile con l'altra, utilizzata dal Legislatore, di raddoppio dei termini. Sembra a questo interprete che le due espressioni non siano equivalenti e che la distinzione sia rilevante”*.

La CTP di Milano, con la sentenza n. 231/2011, si è espressa sul tema dell'onere della prova, precisando che *“In applicazione dei principi espressi dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 247/2011, in presenza di contestazione da parte del contribuente, spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della sussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini per l'accertamento. In difetto della produzione in giudizio della copia della denuncia presentata all'autorità giudiziaria per uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000, l'accertamento effettuato dopo il decorso del termine ordinario è da considerarsi illegittimo”*.

Interessante è anche la sentenza n. 107/2012 della CTP di Latina nella quale è sottolineato che *“... per evitare un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato da parte dell'organo verificatore, sussiste in capo al giudice tributario l'onere di riscontrare e verificare, se richiesto con i motivi di impugnativa, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (così detta prognosi postuma) circa la loro ricorrenza e accertando, quindi, se chi è l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni di legge al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento... non essendo peraltro sufficiente il richiamo degli estremi della denuncia”*.

Anche secondo la CTR di Milano (sentenza n.

132/2013) è necessario che l'Amministrazione finanziaria depositi - nel primo grado del contenzioso tributario - copia della denuncia presentata, al fine di consentire ai giudici di formulare quella prognosi postuma richiesta dalla Consulta.

Il tema della legittimità del raddoppio dei termini è stato trattato, ancora più recentemente, in diverse sentenze di merito, che sono giunte a conclusioni spesso opposte e contrastanti.

In tema di necessità di effettiva presentazione della denuncia, la CTP di Firenze, nella sentenza n. 1314/2014 ha statuito che: *“Il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia”*; al contrario, secondo la CTR del Lazio (sentenza n. 6019/2014): *“Ai fini del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività accertatrice devono sussistere i presupposti per l'invio della notizia di reato, la quale non può essere una conseguenza dell'accertamento, ma deve già sussistere all'origine”*, nonché 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”*.

Con riferimento al momento della presentazione della denuncia le Commissioni di merito hanno invece spesso confermato l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di presentarla prima dello spirare dei termini per l'accertamento.

Sul punto si sono espresse in tal senso:

- la CTP di Milano, sentenza n. 9438/2014: *“Il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati non trova applicazione se, prima dell'emissione dell'atto impositivo, l'ufficio non ha presentato la denuncia penale entro lo spirare dei termini ordinari di accertamento. In tal caso, infatti, non essendovi il presupposto*

previsto dalla norma, ovvero la trasmissione della notizia di reato alla Procura della Repubblica, non può ritenersi legittimo il raddoppio dei termini”;

- la CTR della Lombardia, sentenza n. 3730/2014: *“Ai fini del raddoppio dei termini per l’esercizio dell’azione accertatrice non è sufficiente la semplice enunciazione nell’atto di accertamento dell’inoltro o del futuro inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica, essendo necessaria invece l’effettiva esistenza dell’obbligo di denuncia richiesto dalla norma, cioè l’emersione di fatti illeciti che integrino un reato, connessi al soggetto”;*
- la CTR dell’Emilia-Romagna, sentenza n. 639/2014: *“È illegittima la pretesa conseguente all’avvenuto utilizzo di fatture presunte inesistenti qualora l’atto impositivo risulti emesso dall’ente impositore successivamente all’intervenuta decadenza dai termini ordinari concessi per l’attività impositiva e non siano state riscontrate le oggettive condizioni in ordine alla sussistenza dell’ipotesi di reato in grado di legittimare il raddoppio dei termini per l’accertamento”;*
- 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”.*

Nonostante la giurisprudenza di merito abbia spesso preso posizione in un senso garantista in favore del contribuente e in favore del principio della certezza del diritto, la giurisprudenza di legittimità non ha sempre recepito tale orientamento.

Esempio lampante è la recente sentenza n. 9974/2015 con cui la Cassazione ha precisato che, atteso anche il regime di “doppio binario” tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, l’avvenuta archiviazione della denuncia presentata dalla Guardia di finanza non è di per sé stessa d’im-

pedimento all’applicazione del termine raddoppiato per l’accertamento, proprio perché non rileva né l’esercizio dell’azione penale da parte del P.M., ai sensi dell’articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell’imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale.

Il Legislatore ha invece recepito le istanze garantiste dei giudici di merito, conferendo al Governo - con l’articolo 8, comma 2, L. 23/2014 - la delega *“recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”*, affinché venisse definita *“la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell’articolo 331 c.p.c., effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi”.*

Conclusioni

Le modifiche sopra richiamate si pongono senz’altro in linea con il principio di certezza del diritto e di trasparenza nei rapporti tra Fisco e contribuente.

È del tutto chiaro e indiscutibile, infatti, che la novella abbia inteso limitare la possibilità di raddoppiare i termini per l’accertamento alla effettiva presentazione della denuncia all’Autorità per reati penal-tributari; il termine per la denuncia è stato parallelamente individuato in quello ordinario stabilito dalla legge per l’accertamento, ancorando dunque l’ipotesi di raddoppio a un dato fattuale e giuridico ben definito. Il terzo comma della norma in esame prevede tuttavia che *“Sono comunque fatti 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 presente decreto”.*

Parimenti, sono fatti salvi sia gli effetti degli inviti a comparire di cui all’articolo 5, D.Lgs. 218/1997, se notificati prima dell’entrata in vigore del decreto legislativo in parola, sia i processi verbali di constatazione redatti ex articolo 24, L. 4/1929, *“dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la norma impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015”.*

ACCERTAMENTO

Alla luce della novità introdotta dall'articolo 2 D.Lgs. 128/2015, il contribuente cui sia stato notificato un avviso di accertamento dovrà valutare se la notifica sia avvenuta nei termini ordinari; qualora sia stato applicato, da parte dell'Agenzia delle entrate, il raddoppio dei termini, il contribuente medesimo dovrà verificare se siano state presentate denunce nei suoi confronti per reati di cui al D.Lgs. 74/2000 per appurare la legittimità dello stesso.

Infine, è opportuno valutare se la posizione del contribuente ricada nella nuova fattispecie di cui agli artt.43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, ovvero se operi la clausola di salvaguardia espressamente stabilita al comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 128/2015.

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Programma aggiornato con il D.Lgs 83/2015 **New**

6 giornate intere non consecutive

GESTIRE E SUPERARE LA CRISI D'IMPRESA

L'individuazione degli squilibri aziendali che hanno condotto alla crisi e la scelta del miglior strumento giuridico per superarli

Bologna inizio 29 ottobre

Milano inizio 28 ottobre

Verona inizio 27 ottobre

[ACCEDI AL SITO](#)