

L'abrogazione del “raddoppio” dei termini di accertamento fiscale e i suoi effetti

PROF. AVV. LIVIA SALVINI

Ordinario di diritto tributario nell'Università Luiss Guido Carli di Roma

SOMMARIO:

1. *La questione e il primo intervento “garantista” del legislatore.* 2. *L'abrogazione del “raddoppio” dei termini...* 3. *(segue) ... e i suoi effetti.*

1. La questione e il primo intervento “garantista” del legislatore. Come è noto, l'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 in materia di imposte sui redditi e l'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 per quanto riguarda l'iva prevedevano, a seguito delle discusse integrazioni apportate con l'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, un termine “ordinario” di decadenza per la notifica al contribuente degli avvisi di accertamento e un termine definito dalla legge come “raddoppiato”. In particolare, secondo l'art. 43 cit.¹, I e II comma, gli avvisi di accertamento debbono essere notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ed entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nei casi di omessa dichiarazione o di dichiarazione nulla. Proseguiva il III comma prevedendo che *“In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

Quest'ultima previsione ha dato luogo a numerose questioni interpretative e ad una questione di legittimità costituzionale, risolta dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 247 del 2011 nella quale, in sintesi, si afferma che:

- unica condizione per il raddoppio è che sussista l'obbligo di denuncia penale, *“indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento”*;
- in particolare, non è necessario che la denuncia penale sia presentata prima del decorso dei termini “brevi” per l'accertamento;

¹ I riferimenti al solo art. 43 in materia di imposte sui redditi valgono anche per l'analogo art. 57 cit. in materia di iva.

- non può eccepirsi che la norma censurata consenta, ove la denuncia sia presentata dopo la scadenza dei termini “ordinari” di accertamento, la riapertura di un termine che sarebbe già scaduto, “*perché i termini ‘brevi’ e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento*”;
- la stessa norma, d’altra parte, non attribuisce all’A.f. un potere discrezionale ed incontrollabile di raddoppiare i termini, perché il raddoppio opera solo nel caso in cui siano oggettivamente riscontrabili gli elementi richiesti dall’art. 331 c.p.p. per l’insorgenza dell’obbligo di denuncia penale e perché “*il giudice tributario dovrà controllare... la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta ‘prognosi postuma’) circa la loro ricorrenza*”;
- il raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria;
- la previsione del “raddoppio” legittimamente si applica, come previsto dall’art. 37, comma 26, del d.l. n. 223 del 2006, anche ai periodi di imposta anteriori al 2006 ancora accertabili; e ciò non perché la norma sia retroattiva, ma perché essa ha natura procedimentale.

I giudici tributari di merito, investiti del non grato compito di effettuare la “prognosi postuma”, condividendo in larga parte le numerose critiche mosse in dottrina alla sentenza citata, hanno nel tempo fissato alcuni principi non in linea con la sentenza della Corte, richiedendo in molti casi che la denuncia fosse effettivamente presentata (con onere della prova a carico dell’A.f.), oppure basando la ‘prognosi postuma’ sugli esiti del procedimento penale (escludendo quindi la sussistenza del presupposto del raddoppio in caso di archiviazione²) e talvolta richiedendo che la denuncia fosse inoltrata nei termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento³. Sia l’oscillazione della giurisprudenza di merito, sia la prassi applicativa dell’A.f., ovviamente aderente alle posizioni meno garantiste per i contribuenti, sia i persistenti e reiterati dubbi sul *deficit* di garanzie prodotto dalla norma in commento come interpretata dalla Corte, hanno fatto sì che – in base al criterio direttivo fissa-

² Tesi, questa, la cui legittimità è stata di recente smentita da Cass., Sez. trib., sent. n. 9974 del 2015. Deve anche registrarsi l’ancora più recente Cass., Sez. trib., sent. n. 20043 del 2015 (annotata criticamente da IORIO – AMBROSI, *Legittimo il raddoppio dei termini anche in assenza di notizia di reato?*, in Corr. Trib. 2015, 4513) secondo la quale non è necessario l’effettivo inoltro della denuncia. In buona sostanza, sembra che la giurisprudenza di legittimità non si discosti dai principi affermati dalla Corte Costituzionale. Sul contrasto tra la sentenza della Corte Costituzionale e la successiva giurisprudenza di merito quale fattore genetico della legge di delega v., tra gli altri, RANDAZZO, *Per il raddoppio dei termini dell’accertamento tributario necessaria la denuncia di reato*, in Corr. Trib. 2015, 1533.

³ Tra le altre, recentemente, Ctr Puglia, sent. n. 525 del 2015.

to dall'art. 8, comma 2, della legge delega n. 23 del 2014 – l'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (intitolato non per caso alla “certezza del diritto”) modificasse una prima volta gli artt. 43 e 57 citt..

In particolare, questa prima modifica prevedeva che “*il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'A.f., in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti*”. Nella sostanza questa disposizione introduceva due importanti modifiche alle condizioni per il raddoppio:

- la denuncia doveva essere effettivamente presentata e non era più sufficiente la mera esistenza di un obbligo di denuncia;
- la denuncia doveva essere presentata entro gli ordinari termini di decadenza.

Ciò, afferma la relazione, “*nell'ottica di garantire una maggiore certezza delle situazioni giuridiche e di una correlata migliore tutela del contribuente*”.

Per quanto attiene il profilo transitorio è stata dettata un'articolata disciplina, nel tentativo di contemperare le nuove garanzie per il contribuente con l'interesse fiscale. In particolare, l'art. 2, comma 3, prevede 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. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei p.v.c. redatti ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 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 buona sostanza, si prevede che siano fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del decreto (2 settembre 2015), nonché quelli dei processi verbali di constatazione (nonché di altri tipi di atti amministrativi fiscali) consegnati o notificati al contribuente entro la medesima data, purché ad essi segua entro il 31 dicembre 2015 la notifica dell'atto di accertamento. E ciò anche se tali accertamenti sono stati notificati nel termine raddoppiato, senza che la denuncia sia stata effettivamente inoltrata, nei termini ordinari, all'A.g. penale.

2. L'abrogazione del “raddoppio” dei termini... Questa nuova disciplina ha subito una rapidissima, radicale e per certi versi inaspettata modifica (frutto di un emendamento della Commissione bilancio) con la legge di stabi-

lità per il 2016. L'art. 1, commi 130 e 131, della l. n. 208 del 2015 ha sostituito gli artt. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 e 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 ampliando i due termini ordinari per l'accertamento (divenuti rispettivamente di cinque anni per la rettifica della dichiarazione e di sette in caso di dichiarazione nulla o omessa) ed eliminando completamente l'ipotesi di raddoppio in relazione alla rilevanza penale delle violazioni ipotizzate nei confronti del contribuente.

Il comma 132 ha regolato gli effetti nel tempo della nuova disciplina, prevedendo che *“le disposizioni di cui all'art. 57, commi 1 e 2, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e all'art. 43, commi 1 e 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. 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 c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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'A.f., in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo”*.

Si può subito osservare che, perlomeno sotto il profilo letterale, la norma è stata formulata in questi punti in modo chiaro: essa fa riferimento, per individuare la disciplina dei termini applicabile nel caso concreto, non alla data di notifica degli atti di accertamento, bensì ai periodi di imposta cui essi si riferiscono. I nuovi termini “unici”, più lunghi, si applicheranno a partire dagli avvisi di accertamento aventi ad oggetto il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, mentre gli avvisi relativi ai periodi di imposta precedenti dovranno essere emessi entro i più brevi termini ordinari di decadenza previgenti.

Per quanto attiene all'ipotesi, che qui interessa, di rilevanza penale della fattispecie, la norma prevede che a determinate condizioni il raddoppio possa ancora operare, limitatamente agli accertamenti aventi ad oggetto periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016. Tuttavia, essa pone delle condizioni all'operare del raddoppio, mutate dalla disciplina che è stata introdotta dal d.lgs. n. 128 del 2015, ovvero che la denuncia ad opera dell'A.f. *“sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al*

primo periodo”. Non appare particolarmente chiaro il riferimento al “*primo periodo*” del medesimo comma 132, che riguarda i più lunghi termini applicabili a partire dagli accertamenti riguardanti il periodo di imposta 2016, mentre quelli applicabili ai periodi di imposta precedenti sono disciplinati dal secondo periodo del comma 132. Su questo punto tornerò nel paragrafo successivo.

Va infine osservato che la norma in questione non abroga espressamente l’art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, che aveva appena modificato le norme in materia di termini di accertamento, affidandosi al principio generale che regola la successione di leggi nel tempo. Ma anche questo punto sarà oggetto di successiva trattazione.

3. (segue) ... e i suoi effetti. 3.1. Come ho già accennato, per analizzare la norma che qui interessa, contenuta nella legge di stabilità 2016, conviene partire da quella previgente, cioè dalla novella introdotta dal d.lgs. n. 128 del 2015.

Riassumendo, quanto all’efficacia temporale quest’ultima disponeva che:

- sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data del 2 settembre 2015;
- gli avvisi di accertamento notificati successivamente avvalendosi del raddoppio dei termini sono tempestivi solo se la denuncia è stata effettivamente presentata o trasmessa nell’ordinario termine di decadenza;
- in via transitoria, sono comunque tempestivi gli atti di accertamento notificati entro il 31 dicembre 2015, avvalendosi del raddoppio dei termini alla mera condizione della sussistenza dell’obbligo di denuncia (e dunque anche se la denuncia non è stata effettivamente trasmessa ovvero se è stata trasmessa oltre l’ordinario termine di decadenza), purché essi facciano seguito a processi verbali di constatazione o a inviti a comparire di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015.

La legge di delega che fissa i principi cui avrebbe dovuto attenersi il legislatore delegato nel d.lgs. n. 128 del 2015 dispone, quanto agli effetti temporali, che siano “*fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi*” (art. 8, comma 2, l. n. 23 del 2014). Né la relazione alla legge delega, né il relativo *dossier* di lettura del Senato commentano questa disposizione.

L’uso del termine “*atti di controllo*” da parte del legislatore delegante è subito apparso piuttosto ambiguo, soprattutto con riferimento al fatto se in esso fossero o meno ricompresi i p.v.c., i cui effetti vengono comunque fatti salvi, ove notificati entro il 2 settembre 2015, a condizione che segua entro l’anno la notifica degli atti di accertamento. Tuttavia appare ragionevole ritenere che in tale termine siano ricompresi perlomeno gli avvisi di accertamen-

to, per la regola che in ogni caso il più (avvisi di accertamento, quali atti impositivi) ricomprende il meno (atti di controllo, cioè atti istruttori del procedimento). In altri termini, si può ritenere che, se il legislatore delegante ha previsto che fossero salvi gli effetti dei meri atti istruttori, tanto più lo sono quelli dei veri e propri atti impositivi. Con la conseguenza che non può ritenersi viziato da eccesso di delega il decreto delegato laddove prevede 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’A.e. fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto*”.

Naturalmente, il fatto che questa disposizione non violi l’art. 76 Cost. per eccesso di delega non è di per sé esaustivo di ogni questione che si possa porre con riguardo ad essa, ed in particolare la sua corretta interpretazione.

È stato osservato, in proposito⁴, in primo luogo che la salvezza degli effetti non comporta che automaticamente siano superate tutte le questioni, che come si è accennato si agitano nella giurisprudenza di merito, sulla legittimità della sanatoria delle decadenze già maturate e sulla necessità dell’effettivo inoltro della denuncia prima della scadenza dei termini ordinari.

In secondo luogo – ed in modo più convincente sotto il profilo sistematico – è stato osservato⁵ che la salvezza degli effetti non dovrebbe riguardare il tema della decadenza dell’A.f. dal potere di emettere gli atti di accertamento, poiché la decadenza opera sul diverso e pregiudiziale piano della validità dell’atto.

Concludendo sul punto, esistono già dei fondati dubbi sul fatto che l’art. 2, comma 3, d.lgs. n. 128 del 2015 comporti realmente – e legittimamente – la validità degli atti di accertamento notificati entro il 2 settembre 2015 in virtù del raddoppio dei termini e senza che la denuncia fossa stata inoltrata nei termini ordinari.

Tuttavia, ai fini della completezza dell’indagine e quindi dell’esame dei rapporti tra questa norma e quella contenuta nella legge di stabilità 2016, ragionerò nel prosieguo come se, effettivamente, la legge delega stabilisca la validità dei suddetti atti di accertamento.

3.2. La prima e fondamentale considerazione da fare in ordine ai rapporti tra legge delega e legge di stabilità è che quest’ultima, al contrario della prima, non contiene alcuna disposizione in ordine alla salvezza senza condizioni degli effetti degli atti precedentemente notificati.

⁴ FRANSONI, *La certezza del diritto inizia ad inciampare sulle norme transitorie*, in *Il Sole* 24 Ore del 23 agosto 2015.

⁵ FRANSONI, *op. loc. cit.*

La seconda è che la legge di stabilità non ha espressamente abrogato la legge delega, né altrimenti previsto in ordine alle sue disposizioni. Ne consegue che i rapporti tra le due norme debbono essere individuati alla luce dei generali principi in materia di successione delle norme nel tempo, ed in particolare del principio per cui una norma è tacitamente abrogata, laddove una norma successiva disponga in modo da essa diverso e/o incompatibile.

Ora, appare evidente da quanto sopra illustrato in ordine al contenuto delle due norme che qui interessano che l'art. 1, comma 132, della legge di stabilità contiene delle previsioni che si vanno a sovrapporre, quanto ad ambito di applicazione, a quelle dell'art. 2, comma 3, del decreto delegato. Ed infatti, tra gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta precedenti per i quali, in base alla legge di stabilità, il raddoppio opera solo a condizione che la denuncia stata inoltrata nei termini ordinari⁶, rientrano senza dubbio anche quelli i cui effetti erano in ogni caso fatti salvi in base al decreto delegato. Nell'introdurre la nuova e più stringente regola, quindi il legislatore successivo ha indubbiamente manifestato la volontà che essa si applichi non solo agli atti non ancora notificati, ma – certamente ed espressamente – a tutti quelli relativi ai periodi di imposta precedenti al 2016, già notificati o meno.

In base alla regola della successione delle leggi nel tempo mutuata dall'art. 11 preleggi, si deve perciò concludere che gli avvisi di accertamento relativi a tali periodi di imposta precedenti, notificati avvalendosi del raddoppio dei termini in presenza di una denuncia inoltrata oltre i termini ordinari⁷, ai sensi dell'art. 1, comma 132, l. n. 208 del 2015, sono illegittimi per decadenza dai termini di notifica⁸.

⁶ Va svolta qualche considerazione sul fatto che l'art. 1, c. 132, nel prevedere quanto detto nel testo, non fa in realtà riferimento ai termini "ordinari", ma alla "scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo". Ora, il primo periodo prevede che "Le disposizioni di cui all'art. 57, c. 1 e 2, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e all'art. 43, c. 1 e 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi". A questo richiamo potrebbero darsi quindi due diversi significati: il primo, e più probabile, è che il richiamo al primo periodo valga ad individuare letteralmente gli artt. 43 e 57 e che quindi il termine sia quello ordinario vigente nel periodo di imposta di riferimento; il secondo – del quale peraltro non si vedrebbe chiaramente la *ratio* – è che il richiamo identifichi i termini ordinari prolungati di un anno ai sensi dei commi 130 e 131 della medesima legge.

⁷ V. retro nota.

⁸ Noto che i primi commentatori della legge di stabilità non considerano la questione qui in esame: v. per esempio LEO, *Revisione dei controlli degli uffici e abrogazione dell'istituto del "raddoppio dei termini"*, in *Il Fisco* 2016, n. 4. Si è già pronunciata in questo senso Ctr Lombardia, n. 386 del 2016, su cui v. COMMITTERI, *Niente salvaguardia per le vecchie verifiche*, in *Il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2016.

3.3. La validità di queste conclusioni dev'essere vagliata alla luce di alcune ulteriori considerazioni.

In primo luogo, mi sembra che esse non siano smentite dal fatto che le norme sui termini in questione, comè ribadito anche dalla Corte Costituzionale, hanno natura procedimentale e non sostanziale. Ed infatti, il principio *tempus regit actum* che si applica alla successione nel tempo delle regole procedurali e processuali – in base alla quale, come è noto, la validità degli atti è disciplinata dalle disposizioni in vigore quando essi sono stati adottati – è liberamente derogabile dal legislatore⁹. E qui, come si è visto, espressamente il legislatore successivo ha disciplinato fattispecie procedurali regolate da quello precedente, dettando regole diverse.

Naturalmente non ogni deroga di per sé è legittima, e qui veniamo al secondo ordine di considerazioni. Le questioni che stiamo trattando sono strettamente connesse, sia in termini teorici generali, che con riguardo alla specifica materia trattata, con il principio di irretroattività della legge. Principio che è codificato tanto nell'art. 11 prel., di cui si è parlato, che nell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente. Sono, ambedue, norme di legge ordinaria, e quindi liberamente derogabili dal legislatore: non vi è dubbio, tuttavia, che esse siano espressioni di situazioni soggettive che possono essere ritenute meritevoli di tutela, o che comunque possono ispirare l'interpretazione della legge. Ebbene, come è fatto palese dal recepimento della regola generale di irretroattività nell'ambito dello Statuto, il legislatore ha senz'altro inteso tale regola quale limite posto al legislatore – e all'interprete – nel dettare disposizioni che ledessero situazioni soggettive del contribuente. Ed in particolare, quale sia l'ambito di tutela dato dallo Statuto emerge con riferimento al tema che ci interessa dal comma 3 dello stesso art. 3, laddove esso dispone che “*I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”¹⁰. Lo Statuto, insomma, impone quantomeno una lettura restrittiva delle norme di deroga in materia di termini, lettura che è esattamente quella data dal comma 132, secondo l'interpretazione sistematica che a me pare più corretta.

⁹ Come ha peraltro espressamente confermato, con riferimento alla materia in esame, C. Cost. n. 247 del 2011.

¹⁰ Come si è detto, la Corte Costituzionale ha ritenuto che il raddoppio non configuri in realtà una proroga dei termini originari, ma una fattispecie *ab origine* diversa. Come è stato rilevato da attenta dottrina una tale ricostruzione sistematica, ove mai condivisibile con riferimento alla formulazione normativa esaminata dalla Corte, è ormai superata, avendo già la legge di stabilità chiaramente ragionato in termini di proroga, alle condizioni previste: cfr. CARINCI – DEOTTO, *Profili di criticità e dubbi di opportunità nella revisione del raddoppio dei termini*, in *Il Fisco* 2015, n. 36.