

Il raddoppio dei termini dell'accertamento dopo la Legge di Stabilità 2016. Questioni aperte*

Angelo Cuva

Prof. Avv. Docente di Diritto Tributario nell'Università di Palermo

L'istituto del raddoppio dei termini dell'accertamento introdotto con la L. n. 248/2006, sul quale in modo più articolato ci siamo soffermati con un altro lavoro¹ a cui ci permettiamo di rinviare, è stato, com'è noto, oggetto di recenti interventi normativi che hanno, infine, condotto alla sua abrogazione.

In particolare l'art. 8 - comma 2 - della Legge 11 marzo 2014 n. 23, nel conferire la delega complessiva per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, ha previsto la revisione dell'istituto del raddoppio dei termini stabilendo che questo "si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, 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".

In base al contenuto di tale disposizione è stato approvato il D.Lgs. n. 128/2015 il quale ha previsto, all'art. 2, che "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".

Il legislatore delegato, quindi, avuto riguardo all'invasività della norma nella sua originaria versione ha ritenuto di limitare l'applicazione del raddoppio subordinandolo alla presenza di una denuncia tempestivamente presentata o trasmessa nei termini ordinari dell'accertamento; ciò significa che esso possa essere utilizzato solo se la violazione penale venga denunciata dall'Amministrazione finanziaria all'Autorità giudiziaria entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di omessa presentazione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

Si deve, però, osservare che tali modifiche - oltre a suscitare delle perplessità in ordine alla collocazione della norma in un contesto diverso da quello riguardante il

* Il presente lavoro, con l'inserimento delle note, riproduce il testo della relazione tenuta il 12 marzo 2016 presso l'Università degli Studi di Palermo nell'ambito del Seminario sul tema "Prime considerazioni sull'attuazione dei decreti legislativi n. 156-159/2016", organizzato dall'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria. 1 A. Cuva, M. Farina., *Il raddoppio dei termini dell'accertamento: l'insufficienza della legge delega*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 6/2015, p. 1553 ss.

sistema sanzionatorio - recepivano soltanto alcuni dei rilievi critici espressi dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito sulla estrema genericità delle disposizioni che disciplinavano l'istituto; genericità che poteva consentire - ed ha consentito - un utilizzo distorto dello stesso che lede i diritti del contribuente e la certezza del diritto laddove i termini dell'accertamento vengono dilatati in modo ingiustificato (si può arrivare fino a 10 anni) sulla base di una mera ipotizzazione di una fattispecie di reato (spesso non riferita in modo puntuale ad una delle disposizioni del D.Lgs. n. 74/2000) desunta dalle risultanze delle attività di verifica².

L'insufficienza di tale intervento normativo derivava dalla circostanza che la stessa legge delega ha posto, dei limiti estremamente ristretti alla revisione dell'istituto (mera definizione della "portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini") che non hanno consentito di superare i numerosi dubbi di costituzionalità connessi al citato ampliamento dei termini di accertamento che, come è stato correttamente osservato, trova difficilmente "una giustificazione ragionevole"³.

Appariva, infatti, estremamente problematico (se non impossibile) individuare, anche dopo l'attuazione delle legge delega, una *ratio legis* chiara e rispettosa dei principi costituzionali. Infatti non si riusciva ancora, in alcun modo, a comprendere come il semplice invio della denuncia penale al quale poi segua, ad esempio, un provvedimento di archiviazione, poteva giustificare l'applicazione del maggior termine di accertamento.

Sotto questo profilo l'intervento meramente integrativo della disciplina in esame, previsto dalla legge delega, determinando una diversa configurazione delle *rationes* ad essa sottese, oltre ad ingenerare ulteriori ambiguità, ha comportato che le valutazioni espresse in materia dalla Corte Costituzionale con l'analizzata sentenza n. 247/2011 dovevano essere riesaminate in considerazione di tale mutazione⁴. E, infatti, evidente che con la nuova formulazione della norma derivante dal decreto delegato non si poteva più affermare, come ha fatto la Corte Costituzionale, la esistenza di due termini

² Sotto questo profilo la normativa, oltre a non garantire la certezza del diritto, non risulta coerente con il rispetto dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità (sul tema cfr., G. M. Cipolla, Il rasoio di Occam ed il raddoppio dei termini di accertamento tributario, in Riv. Dir. Trib., 2011, II, p. 758 ss.).

³ M. Nussi, *Il "raddoppio" dei termini per l'accertamento*, Atti del Convegno "Diritto tributario e diritto penale", in Rass. Trib., n. 2 del 2015, p. 479; l'autore nel rilevare che siamo in presenza di una normativa "di scarsa intelligibilità complessiva" evidenzia, anche, "il difficile rinvenimento di una giustificazione ragionevole".

⁴ In questo senso M. Nussi, *op. cit.*, p. 479, secondo cui "se il termine per accertare non nasce già "doppio" e in assenza di denuncia non si verifica il raddoppio, la nuova disciplina introduce un'ipotesi di proroga: le relative *rationes* vanno quindi rimediate, perlomeno rispetto agli esiti (interpretativi) cui era giunta la Corte costituzionale nel 2011".

autonomi (breve e lungo), ma soltanto di un solo termine “che può essere eventualmente prorogato (raddoppiato), ma solo prima della sua consumazione”⁵.

In questo scenario, nel quale il legislatore ha tentato di “costruire” in via “esogena” una giustificazione razionale dell’istituto che non appare ritraibile dalla sua fattispecie costitutiva, la certezza del diritto e la tutela dei diritti del contribuente non apparivano ancora idoneamente garantite dall’attuazione della delega fiscale.

Risultava, quindi, ancora indispensabile, particolarmente delicata ma, certamente, non risolutiva - in assenza di ulteriori modifiche normative - l’attività ermeneutica della giurisprudenza volta a realizzare la, difficile, *prognosi postuma* indicata dalla Corte Costituzionale e, più in generale, a verificare la coerenza (in termini di legittimità) dell’applicazione concreta dell’istituto *de quo* con i principi del nostro ordinamento tributario.

Inoltre, si deve osservare che anche la disciplina transitoria prevista dal citato D.Lgs. n. 128/2015, ha suscitato alcune perplessità. L’art. 2, comma 3, del decreto delegato stabilisce che “Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano le 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 della entrata in vigore” dello stesso decreto e anche degli inviti a comparire notificati entro la medesima data e “dei processi verbali di constatazione... 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”.

Tale regime transitorio - che differisce da quello previsto dalla prima bozza del decreto che stabiliva una applicazione retroattiva delle nuove norme a tutti gli *accertamenti non definitivi* - genera altri dubbi di costituzionalità forieri di un ulteriore contenzioso laddove da una lato, crea una disparità di trattamento tra i contribuenti sulla base di un dato meramente temporale e, dall’altro, facendo salvi gli effetti anche degli inviti a comparire e dei processi verbali di constatazione sembra andare oltre le previsioni della legge delega che si riferiva solo agli “effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi”⁶.

Alla luce di tali considerazioni, dunque, non si può che confermare la valutazione critica secondo la quale la revisione normativa dell’istituto *de quo*, realizzata per effetto della

⁵ Così, A. Carinci, D. Deotto, *Profili di criticità e dubbi di opportunità nella revisione del raddoppio dei termini*, in “*il fisco*”, n. 36/2015, p. 3409.

⁶ In questo senso A. Carinci, D. Deotto, *op. cit.*, p. 3411, che correttamente osservano che «nonostante l’estrema vaghezza di una formula quale è quella di “atti di controllo” impiegata dalla delega, è evidente che non vi si possono fare rientrare né gli inviti al contraddittorio né il PVC: innanzitutto perché, almeno i primi, non possono in ogni caso essere inquadrati come atti di controllo; poi, e soprattutto, perché in entrambi i casi si tratta di atti che non producono effetti soggetti a termini decadenziali che possono essere “fatti salvi”».

legge delega, è risultata assolutamente insufficiente ad eliminare le più rilevanti criticità che lo stesso presentava sotto il profilo del rispetto dei principi costituzionali e di quelli cardine del nostro sistema tributario costituendo una “occasione perduta” dal legislatore, nell’ottica dell’affermazione della certezza del diritto (che non può essere affidata alla complessa attività di “*prognosi postuma*” del Giudice tributario), e determinando la conseguente necessità di ulteriori interventi correttivi.

Per tali ragioni la recente Legge di Stabilità (L. 28 dicembre 2015, n. 208) nell’intento di conferire certezza alla questione ha provveduto ad abolire l’istituto del raddoppio dei termini a partire dal 2016 ed ha contestualmente previsto un allungamento di quelli ordinari finora fissati come limite all’accertamento.

Si deve, però, osservare che anche tale intervento abrogativo lascia aperte delle questioni interpretative con riferimento al regime transitorio (potendo, così, favorire ulteriore contenzioso).

In particolare la citata normativa (Art. 1, comma 132), con riferimento ai periodi d’imposta antecedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, stabilisce che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto o quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata o doveva essere presentata, a seconda che si versi in un’ipotesi di dichiarazione infedele o di omissione/nullità della stessa. Il comma 132 in esame prosegue statuendo che, in tal caso, ove si ravvisi una violazione che provochi l’obbligatorietà della denuncia per uno dei reati di natura tributaria, i termini di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d’imposta in cui è stata compiuta la violazione, purché la denuncia sia stata presentata o trasmessa dall’Amministrazione finanziaria non oltre la scadenza dei termini ordinari appena descritti.

Nessun richiamo viene, però, operato alla disciplina dettata, proprio in ordine al raddoppio dei termini di accertamento, dall’articolo 2 del D.Lgs. n. 128/2015, in vigore a far tempo dal 2 settembre 2015, il quale per la prima volta ha sancito espressamente la regola secondo cui tale istituto non opera allorquando la denuncia sia tardiva, cioè successiva allo spirare del termine previsto, a pena di decadenza, per la notifica dell’atto impositivo e/o sanzionatorio da parte dell’Agenzia delle Entrate. Tuttavia, com’è ben noto, il successivo comma 3 di tale disposizione prevedeva una disciplina transitoria in base alla quale erano fatti salvi gli effetti sia degli avvisi di accertamento sia dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative sia, infine, dei vari atti impugnabili mediante i quali l’Ufficio fa valere la propria pretesa impositiva o sanzionatoria notificati al 2 settembre 2015, ossia alla data di entrata in vigore del decreto stesso. In altri termini, rispetto ai provvedimenti già notificati

era del tutto irrilevante la tempestività o meno della denuncia per uno dei reati tributari, presupposto, questo, oggi necessario per usufruire del raddoppio dei termini di accertamento.

La tecnica legislativa utilizzata, carente, anche in tale occasione, sotto il profilo della sistematicità e della chiarezza, impone la necessità di operare una ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra le disposizioni di cui all'art. 1, comma 132, della Legge n. 208/2015 e dall'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128/2015 e, stante il silenzio della prima al riguardo, determina delle questioni interpretative che, come anticipato, potranno portare ad un ulteriore contenzioso in materia.

A nostro giudizio - secondo una lettura che non esponga la normativa alle stesse valutazioni critiche espresse, sotto il profilo della sua costituzionalità, per la precedente disciplina transitoria- si deve, ritenere *implicitamente abrogato* il terzo comma dell'art. 2 del D.Lgs. 128/2015. Da qui la conclusione secondo cui l'Amministrazione finanziaria, rispetto ai periodi d'imposta antecedenti all'entrata in vigore dell'innovativa disciplina transitoria di cui alla Legge stabilità per l'anno 2016, non potrà più giovare del raddoppio dei termini allorquando abbia presentato la denuncia per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000 al di là del termine ordinario per l'accertamento, essendo venuta meno la "sanatoria" di cui all'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015.

Le prime recenti pronunce della giurisprudenza di merito muovono proprio in tale direzione. In particolare, la Commissione Tributaria Regionale di Milano, nella sentenza n. 386/2016 del 12 gennaio 2016, ha osservato che "poiché le norme disciplinano la stessa materia e non è applicabile il criterio della specialità, (...) debba ritenersi implicitamente abrogato il terzo comma dell'art. 2 D.Lgs. n. 128/2015".

Pertanto, i giudici di tale Collegio proseguono asserendo che, stante l'intervenuta disciplina transitoria di cui al comma 132, "l'Ufficio per avvalersi del raddoppio dei termini avrebbe dovuto presentare la denuncia penale entro la scadenza del termine ordinario per gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti ai fini dell'IVA, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"; e ciò vale anche in relazione a quei provvedimenti che, notificati anteriormente al 2 settembre 2015, venivano fatti salvi dalla norma transitoria di cui al comma 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, oramai implicitamente abrogata. Ove così non fosse, cioè a dire ove l'Amministrazione finanziaria non abbia presentato tempestivamente la denuncia, deve ritenersi decaduta dal relativo potere di accertamento.

In questo senso si sono espresse anche la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio nell'Emilia (Sent. n. 90/2016 del 22 marzo 2016) e la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze (Sent. n. 447 dell'8 febbraio 2016).

E' però ipotizzabile che a causa della poca chiarezza determinata dalla citata tecnica legislativa e della mancanza di una precisa indicazione normativa, possano essere proposte - in particolare dall'Amministrazione finanziaria⁷ - soluzioni interpretative che ritengano ancora operante il regime transitorio previsto dalla precedente disciplina (D.Lgs. n. 128/2015); ciò potrà portare ad una ulteriore applicazione del raddoppio dei termini, con conseguente produzione di un nuovo contenzioso su quello che, sin dalla sua introduzione, si è presentato come uno degli istituti certamente più controversi e, nel contempo, privo di giustificazioni ragionevoli del nostro ordinamento tributario.

In questo senso, quindi, appare particolarmente appropriato ed efficace il richiamo operato, con riferimento all'istituto in questione, da una acuta dottrina⁸ al principio metodologico del rasoio di Occam utilizzato per interpretare realtà non facilmente intelleggibili. Su questa scia ritengo di potere, conclusivamente, inquadrare l'istituto *de quo* nell'ambito delle più recenti e rilevanti manifestazioni del fenomeno della "eterogenesi dei fini" (*Heterogonie der Zwecke*) nella legislazione per il quale "nonostante siano state dichiarate determinate finalità da raggiungere, in realtà vengono conseguiti risultati opposti"⁹.

Se, infatti, come è stato correttamente osservato¹⁰, l'obiettivo originario del legislatore era quello di evitare che la discrasia temporale tra i termini prescrizionali previsti per l'accertamento dei reati tributari e di quelli decadenziali relativi alla notifica degli accertamenti tributari potesse precludere l'utilizzabilità di dati e notizie raccolti in sede penale, il risultato che si è conseguito è stato, come si è visto, assolutamente diverso determinando di fatto un utilizzo disinvolto dell'istituto non conforme ai principi costituzionali posti a tutela dei diritti del contribuente.

⁷ Circostanza confermata dalle tesi esposte dall'Agenzia delle Entrate nei citati recentissimi contenziosi che hanno portato i Giudici di merito a dare applicazione alle modifiche introdotte con la Legge di Stabilità 2016.

⁸ G.M. Cipolla, *Il Rasoio di Occam*, cit.

⁹ Sul tema cfr. G. Virga, *L'eterogenesi dei fini nella legislazione più recente*, in *LexItalia.it, weblog*, 28 giugno 2014, il quale richiamando la teoria filosofica attribuibile a W. Wundt, osserva correttamente che si tratta di un fenomeno che "è dato riscontrare raffrontando - da un lato - gli obiettivi che i nostri governanti dichiarano di volere perseguire e - dall'altro - i risultati che, tramite le norme recentemente emanate, si raggiungono in concreto".

¹⁰ G.M. Cipolla, *op. cit.*, p. 781.