

# Le modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento tributario in presenza di violazioni fiscali che fanno scattare l'obbligo di denuncia per un reato tributario

In attuazione della legge di delega fiscale ([legge 11 marzo 2014, n. 23](#)), il [Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128, recante le «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco ...»](#), pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 190 del 18/08/2015, oltre a disporre la revisione delle disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale del **divieto dell'abuso del diritto**, dandone una nuova definizione, **unificata a quella dell'elusione ed estesa a tutti i tributi, non limitata a fattispecie particolari** e corredata dalla **previsione di adeguate garanzie procedurali**, introduce un **limite al raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di reato tributario**: 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**. Tuttavia gli effetti degli atti di controllo notificati sulla base previgente disciplina del raddoppio sono fatti salvi espressamente dalla norma. Analizziamo, di seguito, comma per comma, la novella contenuta nell'articolo 2 del decreto delegato.

## Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento (articolo 2)

### L'articolo 2 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128

introduce un **limite al raddoppio dei termini per l'accertamento**, introdotto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che opera in presenza di una *«violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74»*. In base alla novella, il raddoppio **non opera** qualora **la denuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria** sia presentata o trasmessa **oltre la scadenza** ordinaria dei termini. In altre parole, il raddoppio potrà operare solo se la violazione penale sarà stata 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 **presentazione omessa o nulla**, entro il 31 dicembre **del quinto anno successivo**. Gli effetti degli *«atti di controllo»* notificati sulla base previgente disciplina del raddoppio sono fatti salvi espressamente dalla norma in esame. Pertanto, qualora non sia stato notificato un atto di **controllo** alla data **(del 2 settembre 2015)** di entrata in vigore del decreto, **opera la decadenza per i periodi di imposta fino al 2009 compreso**.

Si evidenzia che la **norma di delega** (legge n. 23 del 2014, articolo 8, comma 2) prevede che il raddoppio dei termini 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**.

Nel dettaglio, i **commi 1 e 2 dell'articolo 2** del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 in esame aggiungono un identico periodo al terzo comma degli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (**termine** per l'accertamento delle **imposte sui redditi**) e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 (**termine** per gli accertamenti dell'**IVA**). Tali norme, modificate dall'articolo 37, commi 24-26, del decreto-legge n. 223 del 2006 (c.d. "*decreto Bersani*"), prevedono che, in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia (articolo 331 del c.p.p.) per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, i **termini di decadenza** per l'accertamento delle imposte dirette e IVA sono **raddoppiati**. Lo **scopo del "raddoppio"** introdotto nel 2006, secondo quanto riportato [nella relazione illustrativa al decreto legge n. 223 del 2006 \(in "Finanza & Fisco" n. 26/2006, pag. 2141\)](#), come ricordato con [Circolare 28/E del 4 agosto 2006 \(§ 55 – in "Finanza & Fisco" n. 30/2006, pag. 2539\)](#), è quello di garantire all'Amministrazione finanziaria l'utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l'accertamento. Inoltre, con [circolare n. 54 del 23 dicembre 2009 \(in "Finanza & Fisco" n. 45/2009, pag. 4039\)](#) l'Agenzia delle entrate si è espressa chiaramente nel senso dell'operatività del raddoppio del termine anche nell'eventualità di successiva archiviazione del caso o assoluzione del contribuente. Infatti, la circolare precisa che l'ampliamento dei termini di accertamento è direttamente collegato all'obbligo di denuncia della violazione da parte dei verificatori e non all'esito del procedimento penale instaurato per effetto della denuncia di reato.

Peraltro, a giudizio della [Corte Costituzionale \(sentenza 20 luglio 2011, n. 247 – in "Finanza & Fisco" n. 27/2011, pag. 2283\)](#), la norma prevede "quale unica condizione la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed

indipendentemente dal suo adempimento". Nella stessa sentenza, inoltre, la Corte ha chiarito che "i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una 'proroga' di quelli ordinari ..., sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva senza che all'Amministrazione Finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione, ... perché i termini 'breve' e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie *ab origine* diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento".

Tuttavia, negli ultimi anni la giurisprudenza di merito ha ritenuto non operante il raddoppio dei termini in alcune ipotesi palesemente strumentali: ad esempio nel caso del reato tributario prescritto, della notizia di reato non allegata, dell'archiviazione da parte del giudice penale. In particolare, le Commissioni tributarie hanno ritenuto illegittimo il raddoppio dei termini qualora in giudizio non sia stata prodotta una copia della denuncia: tale mancata allegazione impedirebbe infatti al giudice di verificare la sussistenza dei presupposti per la denuncia (tra le altre C.T.R. Lombardia n. 118/19/2013; C.T.R. Puglia n. 68/2013; C.T.P. Milano nn. 231/2011 e 372/2011; C.T.P. Reggio Emilia n. 135/2012). Altri giudici (C.T.R. Umbria nn. 237/2011 e 41/2012; C.T.R. Ancona nn. 102/2013 e 152/2013) hanno poi ritenuto che, in caso di reato prescritto, non sussiste il presupposto per il raddoppio dei termini.

### **Le nuove condizioni per il raddoppio dei termini**

Con la **norma in esame**, invece, si prevede che il raddoppio dei termini scatti **solo per i casi di presentazione** della

notizia di reato da parte dell'amministrazione finanziaria compresa la Guardia di finanza **entro gli ordinari termini di accertamento. Solo in queste ipotesi** l'Amministrazione può, ora, notificare gli avvisi di accertamento **entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di **omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla, fino al 31 dicembre del decimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA.

## **Disciplina transitoria**

Il **comma 3, dell'articolo 2** del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 con riferimento alla disciplina transitoria, stabilisce che la nuova norma sul raddoppio dei termini troverà **applicazione solo per in relazione agli atti di controllo notificati successivamente** all'entrata in vigore del decreto.

**Per maggior chiarezza rispetto alla locuzione «atti di controllo» contenuta nella delega, il comma 3, indica espressamente i tipi di atti di controllo i cui effetti sono fatti salvi, qualora notificati alla data (del 2 settembre 2015) di entrata in vigore del decreto in esame.**

Si tratta in particolare:

- degli **avvisi di accertamento;**
- dei **provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie;**
- degli **altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria.**

Inoltre, la disposizione delegata specifica che, **qualora i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015**, sono fatti salvi gli effetti:

- **degli inviti a comparire** (articolo 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997) **notificati alla data di entrata in vigore del decreto in esame;**
- **dei processi verbali di constatazione** (articolo 24 della legge n. 4 del 1929) **dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la data di entrata in vigore del decreto.**

**Coordinamento delle disposizioni in materia di voluntary disclosure con le modifiche introdotte in tema di raddoppio dei termini**

Il **comma 4 dell'articolo 2** del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 al fine di coordinare le disposizioni **in materia di *voluntary disclosure*** (legge 15 dicembre 2014, n. 186) con le modifiche introdotte dai commi da 1 a 3 dell'articolo in esame in tema di raddoppio dei termini, prevede che, ai fini della causa di non punibilità di cui all'articolo 5-*quinquies*, ai commi 1 e 2 del decreto-legge n. 167 del 1990, **si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.** In merito la relazione illustrativa spiega che in virtù della novella "ai fini della causa di non punibilità di cui all'art. 5-*quinquies*, comma 2, del decreto legge n. 167 del 1990, introdotto dall'art. 1, comma 1, della legge n. 186 del 2014, si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche gli imponibili,

le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento, ciò allo scopo di superare incertezza interpretativa connessa al disallineamento temporale tra termine di prescrizione dell'azione penale e termine di decadenza dell'accertamento tributario amministrativo, in linea con lo spirito della legge che ha introdotto la procedura di *voluntary disclosure*". La norma in esame, con una formulazione non del tutto chiara, sembra volta ad evitare che la "autodenuncia" del soggetto che si avvale della collaborazione volontaria, potendo far emergere fatti penalmente rilevanti anteriori al 2010, determini la sua perseguibilità penale. La disposizione, invece, fa rientrare nell'ombrello di non punibilità introdotto dalla legge sulla *voluntary disclosure*, anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.