

## CONTENZIOSO

---

### ***La nuova disciplina sul raddoppio dei termini per l'accertamento***

di Luigi Ferrajoli

**Il D.Lgs. n.128** del 5 agosto 2015, vigente al 2 settembre 2015, ha introdotto delle modifiche alla disciplina del **raddoppio dei termini per l'accertamento**.

In particolare, l'**articolo 2** del richiamato decreto legislativo ha **aggiunto** all'**art. 43, co.3** (in materia di **imposte dirette**) del **d.P.R. n.600/73** e all'**art.57, co.3** (in materia di **imposta sul valore aggiunto**) del **d.P.R. n.633/72** il seguente **periodo**: *“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”*.

Si tratta chiaramente di una modifica estremamente importante in quanto viene 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.

Per denuncia tempestiva si deve intendere dunque quella effettuata **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.

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'art.5 del D.Lgs. n.218/97, se **notificati prima** dell'entrata in vigore del decreto legislativo in parola, sia i **processi verbali di constatazione** redatti ex art.24 della L. n.4/29, *“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”*.

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.

E' del tutto evidente, 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 ad un dato fattuale e giuridico ben definito.

La clausola contenuta al terzo comma del citato articolo 2 rappresenta viceversa una sorta di **"salvaguardia"**, di regime transitorio, volta a non travolgere con gli effetti della novella i verbali di contestazione e gli atti impositivi **già in essere alla data di entrata in vigore del decreto legislativo**.

In sostanza, analizzando complessivamente le disposizioni introdotte dall'art.2 D.Lgs. n.128/15, il contribuente a cui vengano mosse contestazioni potrà valutare innanzitutto se le stesse siano state **effettuate nei termini ordinari**. Nel caso in cui fossero ravvisate eventuali decadenze, il medesimo dovrà verificare se siano state presentate denunce nei suoi confronti per reati di cui al D.Lgs. n.74/00 (che contiene le **fattispecie penali-tributarie di riferimento**) per appurare se vi siano dunque gli elementi per consentire un raddoppio dei termini per l'accertamento.

Naturalmente, il terzo passo sarà di valutare se la **posizione del contribuente** ricada nella fattispecie novellata degli artt. 43 d.P.R. n.600/73 e 57 d.P.R. n.633/72 ovvero se operi la clausola di salvaguardia espressamente stabilita al terzo comma dell'art. 2 D.Lgs. n.128/15.

Per completezza, si evidenzia che **l'ultimo comma del citato articolo 2** stabilisce che *"Ai fini della causa di non punibilità di cui all'articolo 5-quinquies, commi 1 e 2, del decreto legge 26 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, 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"*.

Il legislatore ha quindi chiarito che possono accedere alla procedura di voluntary disclosure, introdotta dalla **L. n.186/14**, beneficiando della **causa di esclusione della punibilità penale**, oltre che della riduzione delle sanzioni amministrative, i contribuenti che intendano regolarizzare anche le attività detenute all'estero in periodi di imposta per i quali siano **già scaduti i termini per l'accertamento**.