

CONTENZIOSO

Raddoppio dei termini solo se la denuncia è tempestiva

di **Luigi Ferrajoli**

Torna a far discutere l'annosa questione sorta in merito all'operatività del raddoppio dei termini di accertamento in seguito all'entrata in vigore delle novità apportate dalla legge di Stabilità 2016 e alla presunta abrogazione della cosiddetta **"clausola di salvaguardia"**.

Con la **sentenza n. 2581 dello scorso 09.06.2017**, infatti, la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha ritenuto di non condividere l'orientamento espresso dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 16728/2016](#) secondo cui, in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento, la nuova normativa di cui alla L. 208/2015 non sostituirebbe la precedente, bensì, per quanto non espressamente previsto, **le due normative coesisterebbero e disciplinerebbero due ipotesi diverse**.

Com'è noto, la L. 208/2015 all'[articolo 1, commi 130 e 131](#), riscrivendo gli [articoli 57 del D.P.R. 633/1972](#) e [43 del D.P.R. 600/1973](#), ha ampliato gli ordinari termini di accertamento in cinque e sette anni ed ha contestualmente **abrogato il previgente terzo comma** di entrambe le disposizioni secondo cui i termini di notifica degli accertamenti sono raddoppiati in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'[articolo 331 c.p.p.](#) per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

Il successivo [comma 132](#), nel disciplinare l'entrata in vigore delle nuove disposizioni e nel fornire indicazioni circa il **regime transitorio applicabile**, chiarisce che le novità si applicheranno agli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Il secondo capoverso del comma in esame prevede che, 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. Precisa la norma che *"tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 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'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa **oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo**"*.

In base al ragionamento seguito dai giudici lombardi, la disposizione richiama il previgente

quadro normativo come modificato dall'[articolo 2 del D.Lgs. 128/2015](#) con cui il Legislatore, recependo il **diffuso orientamento della giurisprudenza**, aveva ancorato l'operatività del raddoppio alla presentazione della denuncia entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento.

In altri termini, il testo del [comma 132](#) della legge di Stabilità, non operando alcun riferimento a una presunta applicabilità soltanto agli atti che *"non siano stati ancora notificati"*, si limita ad affermare **la necessità che la denuncia sia presentata entro il termine ordinario** per gli avvisi relativi a periodi precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Non viene, pertanto, recepita nel nuovo testo legislativo la disposizione di cui al comma terzo dell'[articolo 2 D.Lgs. 128/2015](#) laddove prescriveva 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"***.

Secondo la sentenza in commento, *"il raddoppio dei termini è stato dunque confinato alla sola disciplina transitoria, ammettendone sì l'operatività in relazione agli anni fiscali precedenti, ma sempre e solo se la denuncia ha preceduto la decorrenza del termine ordinario per l'accertamento"* e che, per tale ragione deve quindi ritenersi che **[l'articolo 1, commi 130, 131 e 132, L. 208/2015](#) abbia implicitamente abrogato il regime transitorio** previsto dall'[articolo 2, comma 3, D.Lgs. 128/2015](#), in modo che, ad oggi, ai fini di un legittimo raddoppio dei termini di accertamento, condizione necessaria sia sempre la presentazione della denuncia entro i termini decadenziali ordinari.

Alla luce di quanto si qui esposto, sarà interessante **osservare le prossime pronunce della Cassazione** e, in particolare, se la Suprema Corte deciderà di confermare il proprio orientamento ovvero se effettuerà il tanto auspicato *revirement*.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >