



## **IL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO: PERMANGONO PROFILI DI CRITICITÀ**

*Viviana Capozzi*

## ABSTRACT

*A soli quattro mesi di distanza dall'intervento di riforma operato nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale, la disciplina del c.d. "raddoppio" dei termini di accertamento ha subito un'ulteriore modifica in occasione dell'emanazione della legge di stabilità 2016, che ha determinato (con riferimento agli accertamenti aventi ad oggetto anni d'imposta uguali o successivi al 2016) l'abrogazione del regime in parola e il sostanziale ripristino del termine unico di accertamento.*

*In questa sede, il legislatore anziché riprodurre la disciplina transitoria recata dall'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015, che faceva salvi gli effetti degli avvisi di accertamento emessi sino al 2 settembre 2015, ne ha introdotto una nuova, così ingenerando negli interpreti forti dubbi circa il corretto regime transitorio applicabile agli avvisi di accertamento aventi ad oggetto periodi d'imposta antecedenti al 2016.*

*La questione ha interessato da ultimo la Corte di Cassazione, il cui intervento (che è stato oggetto di informativa con il documento del 28 ottobre 2016) non sembra aver fugato le incertezze derivanti dall'accavallamento dei regimi transitori anzidetti.*

*Per comprendere meglio la portata della tematica in esame, si è quindi ritenuto utile analizzare nel dettaglio i diversi regimi normativi che si sono nel tempo susseguiti, alla luce sia della ratio sottesa alla loro adozione, che degli orientamenti interpretativi manifestati dalla giurisprudenza.*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. La prima norma sul "raddoppio dei termini" e i seguenti problemi interpretativi – 3. I recenti interventi di riforma: discipline transitorie a confronto. – 4. L'interpretazione delle norme transitorie nella giurisprudenza di merito. – 5. Il recente intervento della Corte di Cassazione.

### 1. Premessa

La recente sentenza della Corte di Cassazione del 9 agosto 2016, n. 16728, annotata sulla *newsletter* del 30 ottobre 2016, ha suggerito l'opportunità di un approfondimento in merito ai diversi interventi normativi succedutisi in materia del c.d. "raddoppio" dei termini per l'accertamento. Infatti, la questione, nonostante la sua recente abrogazione (intervenuta in relazione agli accertamenti aventi ad oggetto anni d'imposta uguali o successivi al 2016), continua a tenere banco a causa delle incertezze derivanti dal sovrapporsi, non sempre coordinato, di diverse norme sostanziali e transitorie.

Come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, il legislatore ha apportato una prima modifica al regime del raddoppio dei termini, introdotto nel 2006, in occasione dell'attuazione della delega per la riforma fiscale (legge n. 23 del 2014). Contestualmente, ha introdotto una particolare disciplina transitoria, volta a fare salvi gli effetti degli avvisi di accertamento emessi sino al 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del decreto legislativo di

attuazione della delega n. 128 del 2015).

La disciplina sostanziale del raddoppio dei termini è poi stata oggetto di un ulteriore intervento di riforma, finalizzato alla reintroduzione del termine unico per l'accertamento, in occasione dell'adozione della legge di stabilità per il 2016. Anche in questa circostanza, il legislatore ha provveduto a dettare un regime transitorio, preferendo, tuttavia, una norma intertemporale di diversa portata, rispetto alla precedente. Il mancato coordinamento espresso delle due disposizioni ha finito per ingenerare dubbi negli interpreti in merito al regime applicabile agli avvisi di accertamento notificati nelle more delle due riforme.

Prima di entrare nel merito delle incertezze interpretative emerse in ordine alle cennate norme transitorie, è utile ripercorrere brevemente l'iter normativo che ha caratterizzato la disciplina sostanziale della materia in esame.

## **2. La prima norma sul “raddoppio dei termini” e i seguenti problemi interpretativi**

La possibilità di avvalersi di un termine raddoppiato per l'accertamento, in presenza di fattispecie penalmente rilevanti, è stata prevista per la prima volta nel nostro ordinamento dall'art. 37, commi 24 e 25, del D.L. n. 223 del 2006, conv. con mod. dalla legge n. 248 del 2006, che ha modificato sia l'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 che l'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, con l'introduzione del comma 2-bis nelle cennate disposizioni si è previsto che, *“in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 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”*.

La modifica normativa trae origine dall'esigenza del legislatore di agevolare l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, consentendole di avere accesso alle risultanze delle indagini penali per l'emissione di avvisi di accertamento il più possibile completi e ponderati, in presenza di fattispecie penalmente rilevanti. In sostanza, si voleva coordinare il più breve termine di decadenza previsto per gli accertamenti fiscali con quello più lungo di prescrizione dei reati tributari, garantendo all'Ufficio la *“possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria”*<sup>1</sup>.

Tale aspetto, peraltro, è stato chiarito dalla stessa prassi amministrativa, che ha espressamente riconosciuto che il comma 2-bis dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 *“è volto a garantire all'Amministrazione finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori che emergano nel corso delle indagini condotte*

<sup>1</sup> Relazione illustrativa al citato D.L. n. 223 del 2006.

dall’Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto a pena di decadenza per l’accertamento” (circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, apr. 55).

Nonostante le intenzioni senz’altro condivisibili, la disposizione ha dato luogo a diversi interventi giurisprudenziali e non poche difficoltà operative, legate soprattutto alla possibilità di un utilizzo distorto del termine “raddoppiato” da parte degli Uffici. In particolare, data la generica formulazione della norma, risultava difficile individuare se e quando risultassero integrati i presupposti per l’operatività del raddoppio dei termini: se fosse sufficiente il ricorrere di una violazione penalmente rilevante, ovvero fosse (a nostro avviso più correttamente) necessario il formale invio della notizia di reato<sup>2</sup>.

Così, non di rado accadeva che gli Uffici adoperassero il termine decadenziale “lungo” senza mai inoltrare alcuna informativa penale, o anche che le notizie di reato trasmesse si rivelassero poi prive del *fumus notitiae criminis*. La possibilità di “dilatare” il termine di decadenza poteva così facilmente diventare uno strumento nelle mani del Fisco per sopperire ad eventuali ritardi nell’avvio dell’azione accertativa, con l’effetto di intasare i tavoli delle Procure con procedimenti alle volte privi di rilevanza penale.

Una prima svolta nell’interpretazione della norma si è avuta con la sentenza n. 247 del 27 luglio 2011, con cui la Corte Costituzionale ha fornito alcune importanti indicazioni per la corretta applicazione della disciplina sul raddoppio dei termini.

Prendendo le mosse dalla natura unitaria dei termini decadenziali per l’accertamento (quello ordinario e quello “lungo”), la Consulta individua come unico presupposto per l’operatività del raddoppio il semplice riscontro di fatti di reato comportanti l’obbligo di denuncia, anche a prescindere dall’effettiva presentazione della stessa e dall’avvio del relativo procedimento. In particolare, la Corte ha rilevato che i due termini previsti per l’accertamento, seppure intimamente connessi, godono di piena autonomia e il secondo opera automaticamente, in presenza di una speciale condizione obiettiva: il riscontro di violazioni tributarie per le quali sussiste l’obbligo di denuncia. Per cui, è del tutto irrilevante che l’obbligo di denuncia “*possa insorgere anche dopo il decorso del termine “breve” o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell’obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall’origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l’applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento*”.

In questo stato di cose, per fronteggiare il rischio di un uso distorto della notizia di reato da parte degli Uffici, secondo la Corte Costituzionale soccorrerebbe la possibilità di un controllo del giudice tributario, il quale (su richiesta di parte) dovrà accertare l’imparzialità dell’azione

---

<sup>2</sup> Sul punto si vedano: Comm. trib. prov. Treviso, 2 dicembre 2010, n. 112/6/2010; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 4 ottobre 2010, n. 170/1/2010; Comm. trib. prov. Aosta, 13 gennaio 2011, n. 1/1/2011; Comm. trib. prov. Massa Carrara, 17 febbraio 2011, n. 74/1/2011.

amministrativa verificando l'effettiva sussistenza di elementi tali da giustificare l'obbligo di denuncia con un giudizio di "prognosi postuma" in merito alla sua presumibile fondatezza<sup>3</sup>.

Tale intervento giurisprudenziale, tuttavia, non solo (come si vedrà fra breve) non è risultato efficace a risolvere le perplessità manifestate in merito alla corretta applicazione del raddoppio dei termini, ma addirittura sembrerebbe non aver colto pienamente la *ratio* sottesa all'introduzione del termine raddoppiato. Se infatti, come si è visto, detto termine doveva essere funzionale all'utilizzo delle risultanze delle indagini penali nell'ambito delle istruttorie tributarie, come avrebbe potuto realizzarsi detta finalità in mancanza dell'inoltro della notizia di reato (e, quindi, dell'avvio di un procedimento penale)?

Sta di fatto che, a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale, molte Corti di merito anziché recepire le indicazioni della Consulta hanno continuato a condizionare la legittimità del raddoppio dei termini all'effettivo inoltro della notizia di reato<sup>4</sup>, da effettuarsi, secondo alcuni, entro il termine "breve" di decadenza<sup>5</sup>. Ciò, in quanto il semplice sospetto di

---

<sup>3</sup> Si legge, in particolare, che il giudice tributario "dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento".

<sup>4</sup> In tal senso: Comm. trib. prov. Prato, 16 maggio 2013, n. 30/07/13; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 26 marzo 2012, n. 135/01/12; Comm. trib. prov. Milano, 26 settembre 2011, n. 231/40/11, le quali evidenziano come per beneficiare del raddoppio dei termini non sia sufficiente la mera enunciazione di una generica notizia di reato, poiché così facendo si renderebbe più gravosa l'attività accertativa del Giudice circa l'obiettiva sussistenza dell'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. Nel senso dell'obbligatorietà della denuncia di reato si vedano: Comm. trib. reg. Lombardia, 20 marzo 2013, n. 43/44/13; Comm. trib. reg. Lazio 31 gennaio 2012, n. 50/14/12; Comm. trib. prov. Lecco, 19 giugno 2012, n. 74/01/12; Comm. trib. prov. Brescia 10 aprile 2012, n. 40/16/12; Comm. trib. prov. Milano 12 dicembre 2011, n. 372/03/11; secondo le quali la mancata allegazione e/o produzione della denuncia di reato impedisce al contribuente prima e al Giudice poi di verificare la sussistenza dei presupposti indicati nell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e valutare se il ricorso al raddoppio dei termini sia o meno legittimo.

<sup>5</sup> Sul punto si veda, ad esempio, la sentenza Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 19 settembre 2012, n. 114/4/12, ove si legge che: "l'elemento materiale dell'ipotetico reato, (...), che, di fatto, fa già emergere la notizia criminis, con obbligo di denuncia a carico dei pubblici ufficiali, invero senza alcun margine di discrezionalità, è rilevato dagli stessi sulla, sola, base dell'insieme delle violazioni, ipoteticamente, commesse dal contribuente (...) come risultanti dal pvc e dall'avviso di accertamento; in quest'ottica, insomma, il raddoppio dei termini non attiene affatto ad una presunta fattispecie di rilevanza penale distinta o distinguibile dalle altre violazioni tributarie, ma all'accertamento tout court: insomma, se il "tutto", illeciti amministrativi e penali, ha origine dal medesimo accertamento, non vi è motivo, logico, per riconnettervi due specie diverse di termini decadenziali; il termine è di una specie sola; e questo termine viene raddoppiato nel caso emerga una fondata notizia criminis, con la conseguenza che questo termine viene prorogato solo nel caso in cui la fondata notizia criminis emerga prima del suo spirare". In senso adesivo anche la sentenza Comm. trib. prov. Roma, 15 novembre 2012, n. 383/31/12, secondo cui "per il raddoppio dei termini la notizia di reato deve essere rilevata prima che sia decorso il termine breve dell'accertamento. L'istituto del raddoppio dei termini, introdotto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, presenta dei connotati ben delineati e specifici, la cui ratio come si legge dalla relazione che lo accompagna era quella di garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria". Similmente la sentenza Comm. trib. prov. Ancona 22 maggio 2013, n. 152/2/13, la quale ha sottolineato l'utilizzo strumentale di una notizia di reato

un'attività illecita non sarebbe stato da solo sufficiente ad allungare i tempi dell'attività impositiva, dovendosi individuare con sicurezza gli elementi della fattispecie di reato accertata, al fine di indirizzare l'attività investigativa dell'autorità giudiziaria e, di rimando, beneficiare delle risultanze della stessa per il successivo accertamento.

### 3. I recenti interventi di riforma: discipline transitorie a confronto

Al fine di rimuovere le descritte incertezze interpretative, il legislatore fiscale è intervenuto recentemente più volte sulla questione del raddoppio dei termini (art. 8 della l. delega per la riforma fiscale n. 23 del 2014, attuato con l'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 128 del 2015 e, successivamente, art. 1, commi da 130 a 132 della l. n. 208 del 2015). Con il primo di detti interventi normativi, si è tentato di porre un freno all'utilizzo strumentale della disposizione recata dal comma 2-*bis* dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, condizionandone l'applicabilità alla circostanza che l'invio della notizia di reato avvenisse sempre all'interno del termine "ordinario" di accertamento<sup>6</sup>.

Tale scelta legislativa, è sembrata quindi dare atto di aver recepito l'orientamento interpretativo manifestato dalla più attenta giurisprudenza di merito<sup>7</sup>, seppure contraria a quanto statuito dalla richiamata sentenza della Corte Costituzionale.

Contestualmente, per non vanificare l'attività accertativa svolta in precedenza, è stata introdotta una specifica norma transitoria che faceva salvi gli effetti degli avvisi di accertamento già notificati all'entrata in vigore del cennato D.Lgs. n. 128 del 2015 (2 settembre 2015). In proposito, è appena il caso di osservare che tale disciplina transitoria sembrava contraddire la *ratio* ispiratrice della riforma di arginare l'utilizzo improprio del termine di "raddoppiato". Applicando letteralmente la cennata disposizione si rischiava, infatti, di considerare legittimi tutti gli avvisi di accertamento emessi prima della sua entrata in vigore, a prescindere da qualsivoglia valutazione in merito all'esistenza di una violazione penalmente rilevante e alla fondatezza della stessa, in aperto contrasto con le indicazioni

---

inviata oltre lo spirare del termine breve di decadenza. Si legge, in particolare, che *"l'ufficio abbia fatto ricorso al raddoppio dei termini per l'accertamento, a seguito di una denuncia penale a carico del rappresentante della società ricorrente per soli fini strumentali. Infatti al momento della presentazione della denuncia era già spirato il termine utile per svolgere l'accertamento per cui si è consumata una reviviscenza di un potere di accertamento scaduto. Tutto ciò in ossequio della sentenza n. 247/11 della Corte Costituzionale"*. In senso conforme anche: Comm. trib. reg. Lombardia, 23 gennaio 2014, n. 382/29/14 (in senso contrario si è posta la giurisprudenza di legittimità, cfr. in particolare le Sentt. Cass. n. 9974 del 2015 e n. 20043 del 2015).

<sup>6</sup> In attuazione dell'art. 8 della legge delega n. 23/2014, che indicava espressamente di ridefinire *"la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio 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"*.

<sup>7</sup> Sul punto si vedano le precedenti note 4 e 5.

fornite dalla citata sentenza della Corte Costituzionale.

Peraltro, la cornice normativa appena descritta è sembrata da subito insufficiente a risolvere le incertezze sorte attorno alla corretta applicazione della norma, al punto che il legislatore è nuovamente intervenuto sul raddoppio dei termini con la legge di stabilità per il 2016, riscrivendone l'intera disciplina sia nella parte sostanziale che in quella intertemporale.

Così, a far data dagli accertamenti notificati con riferimento all'anno d'imposta 2016 e seguenti, la vecchia distinzione fra termine "ordinario" e "raddoppiato" cede il passo alla previsione di un unico termine per l'accertamento delle imposte, pari a cinque anni dalla presentazione della dichiarazione fiscale (aumentato a sette anni in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla), senza alcun distinguo tra fattispecie penalmente rilevanti e non.

In sostanza, si assiste a un vero e proprio ritorno al passato; a quella che era la disciplina dei termini per l'accertamento delle imposte dirette e dell'IVA, in vigore dalla riforma tributaria degli anni settanta (1 gennaio 1974) fino al 31 dicembre 1998, quasi come se il legislatore avesse voluto azzerare gli interventi normativi degli ultimi venti anni e le incertezze che ne sono derivate.

Contestualmente all'adozione della nuova disciplina sostanziale, la richiamata legge di stabilità ha previsto che le nuove modifiche normative si applichino solo agli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016; mentre, *"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 del quinto anno nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla) e, in caso di violazione tributaria penalmente rilevante, *"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"*.

Questa seconda norma transitoria, che si allinea a quanto stabilito dall'art. 2, del D.Lgs. n. 128 del 2015 senza contemplare alcuna clausola di salvaguardia per gli atti già notificati, non contiene alcuna disposizione espressa di coordinamento con la disciplina transitoria previgente. Di conseguenza, gli interpreti, data la palese diversità tra le due norme, si sono interrogati in merito al regime applicabile agli avvisi di accertamento che, prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina intertemporale, avrebbero certamente beneficiato della

clausola di salvaguardia, di cui all'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015<sup>8</sup>.

#### **4. L'interpretazione delle norme transitorie nella giurisprudenza di merito**

Con riferimento agli interventi giurisprudenziali che hanno fatto seguito alle descritte modifiche normative, va osservato che la giurisprudenza di merito pressoché unanime, partendo dal tenore letterale dell'art. 1, comma 132, della L. n. 208 del 2015 (che parla indistintamente di “*periodi di imposta precedenti*” a quello in corso al 31 dicembre 2016), ha riconosciuto l'intervenuta abrogazione implicita della precedente disposizione transitoria.

In sostanza, secondo la cennata giurisprudenza, a partire dall'entrata in vigore della nuova norma transitoria, non può più trovare applicazione la clausola di salvaguardia adottata in attuazione della delega fiscale, con la conseguenza che la legittimità del termine “lungo” di accertamento deve essere apprezzata in base all'effettiva trasmissione della notizia di reato entro il termine ordinario di decadenza per lo svolgimento dell'attività accertativa.

La prima ad avanzare una simile conclusione è stata la Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, muovendo dalla sostanziale sovrapposizione tra la vecchia norma transitoria e quella introdotta con la legge di stabilità, ha ricavato la prevalenza della seconda sulla prima (e la conseguente abrogazione implicita di quest'ultima) in base al criterio generale della successione delle leggi nel tempo (*lex posterior derogat priori*).

In particolare, la Commissione lombarda ha rilevato che le due discipline regolano la stessa materia e non sono poste tra loro in un rapporto di genere a specie, per cui deve escludersi che la clausola di salvaguardia di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 possa continuare a regolare i rapporti giuridici sorti in precedenza in base al criterio di specialità<sup>9</sup>.

Nella stessa direzione, tra le pronunce più recenti si colloca la sentenza 23 giugno 2016, n. 4061, della Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale ha sottolineato che con la legge di stabilità per il 2016 il legislatore ha voluto dare finalmente certezza ai rapporti tra Fisco e contribuente disciplinando *ex novo* la materia dei termini di accertamento sia per l'avvenire, sia per i periodi di imposta precedenti.

---

<sup>8</sup> Sul punto si vedano: A. Carinci e D. Deotto, *Il raddoppio dei termini, ovvero brevi considerazioni a margine di una cattiva normazione*, in *Il Fisco*, 26/2016, pag. 2507; M. Leo, *Revisione dei controlli degli Uffici e abrogazione dell'istituto del “raddoppio dei termini”*, in *Il Fisco*, 4/2016, pag. 307.

<sup>9</sup> In linea con questa interpretazione si vedano le sentenze Comm. trib. reg. Lombardia, n. 4261/30/2016 del 18 luglio 2016; Comm. trib. reg. Puglia, 20 maggio 2016, n. 1279/11/16; Comm. trib. reg. Lombardia sede Brescia, 16 maggio 2016, n. 2838/67/2016; Comm. trib. prov. Torino, 30 dicembre 2015, n. 2019/1/15; Comm. trib. prov. Frosinone, 11 luglio 2016, n. 572/1/2016; Comm. trib. prov. Milano, 5 aprile 2016, n. 2992/36/16; Comm. trib. prov. Firenze, 19 maggio 2016, n. 794/5/16; Comm. trib. prov. Lecco, 24 marzo 2016, n. 77/2/16; Comm. trib. prov. Como, 21 marzo 2016, n. 117/4/2016; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 22 marzo 2016, n. 90/2/2016; Comm. trib. prov. Firenze, 21 marzo 2016, n. 447/6/2016; Comm. trib. reg. Veneto, 19 settembre 2016, n. 992/1/2016.

In particolare, nella pronuncia da ultimo richiamata, si legge che: *“se il legislatore ... nulla ha detto in ordine agli accertamenti già notificati alla data di entrata in vigore della legge di stabilità, vuol dire che anche per i predetti accertamenti ha ritenuto necessario il requisito della presentazione o trasmissione della denuncia penale prima della scadenza dei termini ordinari”*<sup>10</sup>. D'altra parte, osserva il Collegio, la coesistenza di entrambe le norme transitorie determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti, in quanto finirebbe per rimettere la valutazione sulla legittimità o meno dell'avviso di accertamento unicamente alla sua data di notificazione.

A ben vedere, questo approccio ha il pregio di conciliare il dato letterale della norma<sup>11</sup> con l'esigenza di individuare una disciplina unitaria del raddoppio dei termini per tutti gli atti impositivi emessi *ante* riforma. Ciò, in perfetta aderenza con l'intenzione della legge di stabilità per il 2016 di abrogare una normativa più “abusata” che “usata”, a favore di una ritrovata certezza dei rapporti giuridici.

In proposito, si legge nel Dossier (Volume I, commi 1-510, realizzato congiuntamente dai Servizi del Senato e della Camera) di accompagnamento alla legge di stabilità 2016 che: *“La norma che consente il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di reati ha suscitato critiche, in particolar modo vertenti sul profilo della violazione del principio della certezza del diritto. Sotto un diverso profilo è stato contestato all'amministrazione finanziaria di aver applicato illegittimamente la norma sul raddoppio dei termini quando ha esteso l'accertamento amministrativo effettuato oltre il termine quadriennale anche ad aspetti della posizione fiscale estranei ai profili penalistici”*.

Per completezza espositiva, va osservato che, a fronte del descritto orientamento giurisprudenziale maggioritario, non sono mancate sporadiche pronunce di segno contrario.

In particolare, alcune Commissioni tributarie hanno contestato l'iter argomentativo adottato dalle sentenze richiamate, nella parte in cui intravedono un contrasto tra la vecchia disciplina transitoria e quella recata dalla legge di stabilità per il 2016, tale da determinare

---

<sup>10</sup> Aderendo all'orientamento espresso dal Collegio regionale della Lombardia, anche la Commissione tributaria regionale del Lazio conclude per l'abrogazione implicita della norma transitoria, in base alle seguenti motivazioni: *“In base al principio generale di cui all'art. 15 delle preleggi al c.c. secondo cui la legge successiva abroga quella precedente se regola l'intera materia già regolata da quella anteriore, deve ritenersi che la legge di stabilità abbia abrogato la disciplina di cui all'art. 2 del D.L. n. 128 del 2015, compresa la clausola di cui al comma 3. Né si dica che si tratta di una legge posteriore generale che non può abrogare la legge speciale anteriore, in quanto certamente non può porsi in dubbio che la legge di stabilità ai commi 130-132 dell'art. 1 abbia inteso ridisciplinare l'intera materia”*.

<sup>11</sup> La nuova norma transitoria parla indistintamente di *“periodi di imposta precedenti”* a quello in corso al 31 dicembre 2016, per cui sembra travolgere anche gli atti impositivi notificati alla data del 2 settembre 2015 e che erano fatti salvi dalla precedente disciplina. Sul punto di vedano A. Carinci e D. Deotto, *op. cit.*, i quali, pur dissentendo dalla tesi dell'abrogazione implicita, osservano che la nuova disposizione *“sembra riferirsi sia ai periodi di imposta precedenti all'introduzione del D.Lgs. n. 128/2015, ed idealmente coperti dalla disciplina transitoria, sia a quelli successivi, ma precedenti all'entrata in vigore del nuovo regime”*.

l'abrogazione della prima da parte della seconda.

Secondo quest'altra parte della giurisprudenza di merito, le due normative avrebbero ambiti di applicazione autonomi e non sovrapponibili: la vecchia norma transitoria continuerebbe a trovare applicazione con riferimento agli avvisi di accertamento notificati fino al 2 settembre 2015, mentre ai successivi andrebbe applicata la nuova norma transitoria, con conseguente obbligo di invio della notizia di reato entro il termine ordinario per poter usufruire del termine raddoppiato per l'accertamento.

In questo senso si colloca la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pisa, 17 marzo 2016, n. 131/2/16, secondo la quale la nuova norma transitoria *"non abroga per incompatibilità la norma di salvaguardia prevista dal D.Lgs. n. 128 del 2015 sopra citata, in quanto essa si riferisce agli avvisi di accertamento che ancora debbano essere posti in essere e notificati per i periodi d'imposta 2015 e precedenti. Tale interpretazione è suggerita dal tenore letterale della norma che fa riferimento agli avvisi di accertamento che "devono essere notificati", intendendosi con tale locuzione fare riferimento agli avvisi futuri, rispetto all'entrata in vigore della legge, ma riferiti a periodi d'imposta decorsi. Nessun riferimento fa la norma agli avvisi di accertamento già notificati, in tale modo perpetuando l'efficacia della citata norma di salvaguardia di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 che espressamente, con norma speciale, disciplina tali fattispecie."*<sup>12</sup>.

## 5. Il recente intervento della Corte di Cassazione

Come anticipato, sulla questione è da ultimo intervenuta la Corte di Cassazione, con una sentenza che ha destato qualche perplessità, sia per le conclusioni a cui è giunta sia per il percorso logico giuridico che le ha determinate<sup>13</sup>. In particolare, la pronuncia condivide nei risultati la posizione assunta dalla giurisprudenza di merito minoritaria, ma se ne discosta nelle argomentazioni con una motivazione che peraltro si mostra di difficile lettura. Ma andiamo con ordine.

Secondo la Suprema Corte la disciplina transitoria applicabile al raddoppio dei termini per l'accertamento si articolerebbe sui seguenti piani:

- a) qualora gli avvisi di accertamento relativi a periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 *"non siano stati ancora notificati"*, si applica la nuova disciplina transitoria recata dalla legge di stabilità per il 2016;

<sup>12</sup> In senso analogo; Comm. trib. reg. Lombardia, 17 febbraio 2016, n. 861; Comm. trib. prov. Firenze, 6 giugno 2016, n. 814/2/16.

<sup>13</sup> Cass. 9 agosto 2016, n. 16728.

b) qualora, invece, i medesimi avvisi di accertamento *“siano stati già notificati”*, si applica la vecchia disciplina transitoria dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015.

Già questo passaggio mostra evidenti criticità nella parte in cui non individua l'ambito temporale posto a discriminare fra le due discipline. Stando a quanto si legge, infatti, l'elemento distintivo che consentirebbe di individuare la normativa applicabile si rinviene nella circostanza che gli avvisi di accertamento siano già stati o meno notificati, ma non viene chiarito a quale data debba essere fatta questa verifica.

Difficilmente intellegibile è poi la motivazione resa dalla Corte per giustificare la vigenza di entrambe le disposizioni transitorie. Nella parte motiva della sentenza, si legge in proposito che: *“La salvezza contemplata da quest'ultima norma, riferendosi senza distinzione agli effetti degli avvisi, non può che riguardare l'intero corredo disciplinare, sul piano delle conseguenze, scaturente dal diritto vivente, dinanzi sunteggiato, al cospetto del quale è destinata a cedere l'applicabilità immediata delle norme introdotte nel 2015 in tema di raddoppio dei termini, derivante dalla loro natura procedimentale. Né si può invocare il principio del favor rei, l'applicazione del quale è predicabile unicamente al cospetto di norme sanzionatorie, non già allorquando, come nel caso in esame, si tratti dei poteri di accertamento dell'ufficio”*.

A ben vedere, anche questo passaggio non sembra idoneo a evidenziare in maniera univoca le ragioni che sottendono la conclusione raggiunta, con la conseguenza che la sentenza in parola, da un lato non sembra essere coerente con alcuno dei criteri di risoluzione delle antinomie tra disposizioni normative previsti nel nostro ordinamento (criterio della successione delle leggi nel tempo e criterio di specialità) e, dall'altro, non chiarisce quali siano le ragioni che dovrebbero spingere gli interpreti a sostenere la prevalenza di uno di detti criteri sull'altro.

Volendo provare a *“interpretare gli interpreti”*, si potrebbe supporre che la sentenza abbia inteso risolvere la questione in base al principio del *tempus regit actum* e, quindi, ritenere che la clausola di salvaguardia di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 continui a trovare applicazione per gli avvisi di accertamento notificati prima del 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del decreto), mentre la nuova disciplina transitoria riguarderebbe solo gli atti - relativi alle annualità 2015 e anteriori - notificati successivamente al 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della legge di stabilità).

Siffatta interpretazione, tuttavia, finirebbe per privare di qualsivoglia contenuto precettivo la seconda norma transitoria che diverrebbe *inutiliter data*; mentre, come noto, l'esegesi normativa non dovrebbe mai condurre al risultato di ritenere una norma priva di contenuto precettivo.

Si osserva, infatti, che disponendo la salvezza degli avvisi di accertamento notificati entro il 2

settembre 2015, la prima norma transitoria riconosceva già implicitamente, per gli atti successivi, la necessità di trasmettere la notizia di reato nel termine decadenziale ordinario (conformemente a quanto disposto dall'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 128 del 2015). Per cui, ove si dovesse applicare il principio del *tempus regit actum*, la seconda norma transitoria finirebbe per ribadire il medesimo regime temporale, divenendo priva di qualsiasi utilità pratica.

In tale stato di cose, è inevitabile chiedersi se ai fini della sentenza in parola non abbia influito in qualche modo la considerazione dei dirompenti effetti finanziari sul gettito dell'Erario che sarebbero potuti scaturire da una decisione di segno opposto e che sicuramente hanno condizionato la scelta di adottare la prima norma transitoria. Peraltro, le perplessità aumentano se si tiene conto della fattispecie concreta sottoposta all'attenzione del Supremo Collegio.

Stando a quanto si legge nel riepilogo dei fatti di causa, sembra infatti che, nel caso di specie, la notizia di reato sia stata inoltrata non solo oltre lo scadere del termine ordinario di decadenza, ma addirittura in un momento successivo alla notifica dell'avviso di accertamento.

Ebbene, se solo si tiene conto del fatto che lo stesso art. 331, comma 2, del C.p.p. stabilisce che *“la denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria”*, sembra difficile immaginare che, sebbene nel corso dell'attività istruttoria l'Ufficio si fosse realmente avveduto dell'esistenza di una fattispecie penalmente rilevante, avesse poi deciso di inoltrare la notizia di reato soltanto in un momento successivo alla notifica dell'avviso di accertamento. Viceversa, la singolare tempistica lascia più facilmente immaginare che l'Ufficio, dopo aver notificato un avviso di accertamento oltre lo scadere dell'ordinario termine decadenziale, abbia poi tentato di *“sanare”* un'azione amministrativa illegittimamente condotta inoltrando la notizia di reato.

In un caso del genere sarebbe risultato del tutto evidente l'utilizzo strumentale del termine raddoppiato da parte dell'Amministrazione finanziaria, in piena violazione sia della *ratio* del cennato art. 43, comma 2-*bis*, del d.P.R. n. 600 del 1973 (che, come visto, è stato introdotto per consentire all'Amministrazione finanziaria di utilizzare nell'ambito dell'accertamento gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini penali), sia delle indicazioni fornite dalla più volte citata sentenza della Corte Costituzionale (che ha chiaramente sottolineato l'importanza di un vaglio giudiziale circa l'effettiva imparzialità dell'azione amministrativa).

A ben vedere, questi elementi sono stati almeno in parte trascurati dalla Corte di Cassazione che ha deciso di cassare con rinvio la sentenza impugnata, affinché il Giudice di merito provveda a *“verificare la sussistenza di seri indizi di reato”*. Il tutto senza tener debitamente conto del fatto che, nel caso di specie, l'utilizzo strumentale del termine raddoppiato avrebbe potuto essere rinvenuto *in re ipsa*. In sostanza, in una simile ipotesi, anche volendo

ritenere tutt'ora vigente la clausola di salvaguardia di cui all'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015, sarebbe stato ragionevole attendersi tutt'altra decisione, dato il patente utilizzo strumentale della notizia di reato.

In conclusione, sembra doversi evidenziare che anche l'intervento della Corte di legittimità non abbia affatto contribuito a fare chiarezza in tanto complessa materia. Infatti, la peculiarità della fattispecie in esame, nonché la fumosità delle argomentazioni addotte non possono che indurre gli operatori a valutare con cautela il peso da attribuire a una simile sentenza nei giudizi ancora pendenti, in attesa che la Suprema Corte torni a pronunciarsi sulla questione, magari fornendo ulteriori e più esplicite precisazioni sulla propria posizione.