

UNA SENTENZA INASPETTATA DELLA CASSAZIONE SUL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO.

di Vincenzo Bassi*

Tra gli istituti più oscuri nel panorama tributario, a buon titolo, si può inserire il regime del raddoppio dei termini.

Diversi sono stati i giudizi di tutte le corti (Corte costituzionale, suprema corte di cassazione e giudici di merito); lo stesso legislatore è intervenuto più volte e in breve spazio di tempo. Ciò nonostante, si continua a discutere su aspetti essenziali determinando tanta insicurezza nel contribuente!

Ultimo intervento, in ordine di tempo, è l'ennesimo *revirement* della Corte di Cassazione che nella sentenza in epigrafe smentisce l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi nelle corti di merito in ordine alla successione nel tempo delle disposizioni relative alla disciplina transitoria.

Al fine di meglio chiarire l'attuale discussione, è utile ricordare che per effetto dell'art. 37 del Decreto Legge n. 223 del 2006, l'art. 43 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, *"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 - cioè gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento - sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*.

Disposizione analoga è dettata per l'IVA dall'art. 57 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, laddove ai sensi dell'articolo 37, comma 26 il raddoppio si applica dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore dello stesso decreto, sono ancora pendenti i termini ordinari per l'accertamento¹.

In concreto, il raddoppio dei termini scattava quando l'amministrazione finanziaria era titolare dell'obbligo di denunciare seri indizi di reato, scaturenti da dati obiettivi non lasciati alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario.

La sussistenza di una tale condizione sarebbe stata verificata dal giudice tributario.

Tuttavia, proprio la difficoltà di rendere effettivo un tale controllo da parte del giudice tributario ha reso l'applicazione, giusta, di tale norma molto difficile. Infatti, il controllo era possibile solo in astratto e non in concreto, e ciò, nei fatti, permetteva all'amministrazione finanziaria di utilizzare, sovente, questo istituto in modo arbitrario, non tanto per "innescare" l'azione penale, quanto per riaprire i termini per accertamenti oramai scaduti.

¹ Ebbene, una tale norma è stata considerata legittima dalla stessa corte costituzionale (Corte cost. 25 luglio 2011, n. 247), secondo cui trattasi propriamente non tanto di raddoppio dei termini quanto piuttosto di nuovo termine di decadenza, applicabile in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.. Secondo la Corte, non rileverebbe, sotto il profilo della costituzionalità, il fatto che la denuncia sia stata compiuta in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati.

Consapevole di questi rischi e dell'incertezza in merito alla definitività dell'azione impositiva, il legislatore ha progressivamente svuotato di contenuto quest'istituto ripristinando regole oggettive, a tutela delle giuste ragioni dei contribuenti nei confronti dell'esercizio giusto della funzione impositiva.

Può sembrare un'affermazione vuota di significato, eppure nessuno può contestare il fatto che il rischio di un esercizio arbitrario dell'azione impositiva non può essere ammesso in un sistema fiscale giusto!

E infatti, ai sensi dell'art. 2, commi 1 e 2 del D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128, il suddetto raddoppio non operava qualora la denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria fosse presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di decadenza.

Tale regola era derogata da una disciplina transitoria (art. 2, comma 3 del D.lgs n. 128/2015), secondo cui sebbene la suddetta denuncia fosse stata trasmessa dopo la scadenza ordinaria dei termini di decadenza, gli atti impositivi e sanzionatori impugnabili sarebbero stati comunque considerati validi in un caso ovvero nell'ipotesi di notifica degli atti impositivi in data anteriore a quella di entrata in vigore del D.lgs 3 agosto 2015, n. 128.

Il D.lgs n. 218/2015 è stato, poi, immediatamente modificato con la Legge n. 208/2015. In particolare, il legislatore ha posto regole più chiare.

Infatti, con il comma 130 della Legge n. 208, è stato riformulato, per la parte che qui interessa, l'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1970 nei termini che seguono: *"1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata....."*

Anche questa disciplina oggi prevede una normativa transitoria.

Infatti, il successivo comma 132 ha stabilito che *"Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 43, commi 1 e 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. **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. 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 D. Lgs. 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....."*

Alla luce della novella, il raddoppio dei termini è rimasto come ipotesi residuale solo nella disciplina transitoria, mentre i termini di decadenza per l'accertamento sono aumentati a vantaggio dell'azione impositiva avendo tuttavia eliminato anche solo il rischio di arbitrio da parte dell'amministrazione finanziaria.

A questo punto, è sorta una domanda: qual è il rapporto tra le due discipline transitorie rispettivamente quella relativa al D.lgs. n. 218/2015 e alla Legge n. 208/2015?

La prima risposta a questa domanda si fonda su un'evidenza logica.

Infatti, una qualsiasi disciplina transitoria dipende da una disciplina principale efficace. Se viene meno la disciplina principale, viene meno altresì la disciplina transitoria.

Una simile considerazione può essere contestata solo nella misura in cui è la stessa legge a prevedere il contrario.

Nel caso di specie, la disciplina transitoria di cui al D.lgs. n. 218/2015 non può considerarsi vigente, poiché la Legge n. 208/2015 ha abrogato la modifica introdotta dal D.lgs. n. 218/2015 senza prevedere alcuna specifica disposizione in merito all'efficacia della disciplina transitoria.

Ma non solo, la disposizione transitoria di cui all'art. 1 comma 132 della Legge 208/2015 dispone nello specifico proprio sulla inefficacia, ai fini tributari, della denuncia presentata oltre i termini ordinari di decadenza dall'azione impositiva, distinguendosi quindi rispetto a quanto disposto dal D.lgs. n. 218/2015, che invece faceva salva, in generale, la validità degli atti già notificati.

Pertanto, è applicabile il criterio di specialità, per cui la Legge 208/2015, essendo speciale, prevale sul D.lgs. n. 218/2015.

Infine, non va taciuto che la Legge 208/2015 e il D.lgs. n. 218/2015 disciplinano le medesime fattispecie.

Ciò significa che è applicabile altresì il criterio temporale per cui la Legge 208/2015, essendo successiva, abroga il precedente D.lgs. n. 218/2015.

Soprattutto quest'ultima tesi è stata accolta dalle commissioni tributarie di merito².

Per la Cassazione, nella sentenza in epigrafe, le suddette argomentazioni sono invece prive di senso e di pregio, mentre dovrebbe prevalere un argomento formale, giustificato solo dall'esigenza, tutt'altro che giusta, di sostenere un'interpretazione *Pro Fisco*.

In concreto poiché gli interessi erariali sarebbero prevalenti rispetto all'imposizione giusta, e al giusto e non arbitrario esercizio dei poteri impositivi (questa è la premessa implicita al ragionamento della Suprema Corte), si arriva a sostenere che la disciplina transitoria è articolata su due piani:

- a) qualora gli avvisi di accertamento, sia pure relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non siano stati ancora notificati, si applica la disciplina dettata dalla L. n. 208 del 2015, articolo 1, comma 132;
- b) qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dal Decreto Legislativo n. 128 del 2015, articolo 2.

Ebbene, alla luce degli argomenti sopra riportati, una simile interpretazione non è coerente con nessuno dei criteri di risoluzione delle antinomie tra disposizioni normative (criterio temporale e di specialità).

² Comm. trib. reg. Lombardia, n. 4261/30/2016 del 18 luglio 2016; Comm. trib. reg. Puglia, 20 maggio 2016, n. 1279; Comm. trib. reg. Lombardia sede Brescia n. 2838/67/2016 del 16 maggio 2016; Comm. trib. prov. Torino, n. 2019/1/15 del 30 dicembre 2015; Comm. trib. prov. Frosinone, n. 572/1/2016 dell'11 luglio 2016; Comm. trib. prov. Milano, n. 2992 del 5 aprile 2016; Comm. trib. prov. Firenze, 19 maggio 2016, n. 794; Comm. trib. prov. Lecco, 24 marzo 2016, n. 77; Comm. trib. prov. Como, n. 117/04/2016 del 21 marzo 2016; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 90/02/2016 del 22 marzo 2016; Com. trib. prov. Firenze n. 447/06/2016 del 21 marzo 2016.

Ma non solo, ben più grave, si tratta di un'interpretazione contraria al buon senso. Infatti, è contrario a ogni logica e a ogni evidenza considerare ancora valida una disciplina transitoria quando quella principale è stata abrogata.

Secondo la Cassazione, al contrario, la disposizione di cui all'art. 2, comma 3 del D.lgs n. 128/2015 è ancora in vigore anche se l'istituto del raddoppio dei termini, così come pensato dal legislatore del D.lgs. n. 128/2015, è stato abrogato.

In ogni caso, si rinvia a una più approfondita analisi da parte di una circolare della Fondazione di prossima uscita.

* Avvocato tributarista, dottore di ricerca in Diritto costituzionale e Diritto costituzionale europeo, docente incaricato di diritto tributario – LUMSA - Roma