

Qualche riflessione in merito all'annosa vicenda del raddoppio dei termini

La vicenda afferente la legittimità degli atti di accertamento, in conseguenza delle modifiche normative introdotte dal D.Lgs. n. 128/2015 e dalla Legge di stabilità per il 2016, implica l'analisi della successione temporale delle disposizioni susseguite nella disciplina in commento, con specifico riferimento ai termini per l'esercizio dell'azione di accertamento e con la necessità di differenziare il regime normativo applicabile, alle diverse fattispecie in relazione ai differenti periodi di imposta nei quali è avvenuta la contestazione delle violazioni, verificando la legittimità degli atti impugnati nel rispetto della disciplina vigente all'atto della notifica.

Antecedentemente alle variazioni introdotte mediante il D.L. 223/2006, l'art. 43 del D.P.R. 600/1973 asseriva che *"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. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata"* mentre, ai fini l'IVA, i termini per l'esercizio dell'azione accertativa da parte degli Uffici risultavano¹ disciplinati, utilizzando una modalità di enunciazione pressochè assimilabile a quella utilizzata dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, dall'art. 57 del D.P.R. 633/72.

I co. da 24 a 26 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, avevano altresì inserito, all'interno dei menzionati artt. 43 e 57, il novellato co. 3 allo scopo di disciplinare il raddoppio dei termini ordinari dell'accertamento *"in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74"*.

La finalità di tale disciplina, come è possibile evincere dalla relazione governativa che accompagna il provvedimento, appariva 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 dalla autorità giudiziaria"*².

Relativamente a tale vicenda sono emerse molteplici questioni interpretative, tra le quali spiccava quella riguardante la fruibilità della disciplina concernente il raddoppio dei termini, al fine di poter esercitare l'attività accertativa anche in merito ad annualità già definite, per effetto della decadenza dal potere accertativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La problematica preminente era contenuta nella circostanza che, il raddoppio dei termini, potesse operare anche successivamente allo spirare dei termini ordinari di decadenza dell'atto di accertamento e, in riferimento a tutto ciò, si sono susseguite una serie di censure costituzionali in riferimento alle quali si è pronunciata la Consulta, attraverso la sentenza n. 247/2011, ritenendo priva di fondamento la questione di legittimità costituzionale della previsione normativa, in ragione del postulato in forza del quale, nell'ordinamento tributario, risulterebbero³ dei termini di accertamento *"ordinari"* e *"raddoppiati"*, dove i primi avrebbero dovuto trovare applicazione ogni

¹ Così come attualmente risultano

² Guglielmo Frasoni "Osservazioni controcorrente sul doppio termine di accertamento" in Rassegna Tributaria n. 2 anno 2012 pagina 311.

³ In quel determinato periodo storico

qual volta non risultava vigente l'obbligo di presentare denuncia penale per uno dei reati disciplinati dal D.L.gs. 74/2000, mentre quelli raddoppiati risultano essere "*anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva*" rappresentata a sua volta dalla sussistenza del menzionato obbligo di denunciare penalmente.

Tutto ciò ha rappresentato uno stravolgimento del celato principio della certezza dei rapporti giuridici che richiederebbe, se non altro, una volta decorsi i termini per l'esercizio dell'azione di accertamento, che gli stessi non potessero essere ulteriormente riaperti ma, da quanto si può evincere dalle argomentazioni della Consulta, sarebbero esistiti, al contrario, dei termini "*brevi*", entro i quali sarebbe stato possibile effettuare una rettifica da parte dell'Ufficio, coincidenti con quelli "*ordinari*" di accertamento⁴ e dei termini "*lunghe*", rappresentati da quelli raddoppiati, in maniera tale che la relazione tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate avrebbe potuto essere riaperta qualora, all'interno di tale lasso temporale, si fosse manifestato l'obbligo di depositare una denuncia afferente alle fattispecie penalmente rilevanti, disciplinate dal D.Lgs. 74/2000.

La teoria del "*duplice termine*", tuttavia, non trovava riscontro all'interno di alcun dettato normativo, sovvertendo tutte le esigenze di certezza che afferiscono i rapporti giuridici, trasformando il termine ordinario di accertamento in quello raddoppiato in quanto, solo allo spirare di quest'ultimo il contribuente avrebbe avuto la certezza della definitività della propria relazione tributaria nei confronti dell'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, il termine ordinario, decorso il quale risultava impossibile effettuare qualsivoglia rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, non poteva che essere quello che la Corte Costituzionale ha infelicitemente definito "*termine breve*"⁵. In tale scenario, la portata espansiva dei termini "*straordinari*" raddoppiati, poteva trovare applicazione unicamente qualora l'obbligo di denuncia penale si fosse manifestato entro i termini di decadenza dell'azione ordinaria di accertamento⁶.

Il decreto legislativo n. 128/2015

La vicenda afferente il raddoppio dei termini dell'accertamento ha avuto però una sua evoluzione per effetto dell'art. 2 del D.L.gs. n. 128/2015 il quale, in esecuzione degli artt. 5, 6 e 8 co. 2 della L. n. 23/2014⁷, ha introdotto le disposizioni sulla "*certezza del diritto*", per le quali gli artt. 43 co. 3 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 co. 3 del D.P.R. 26.10.1972 n. 633/1972, sono stati modificati.

La disciplina ha sancito che il menzionato raddoppio dei termini "*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*", ovvero entro 4 o 5 anni a seconda che l'Amministrazione finanziaria proceda con un accertamento in rettifica o d'ufficio.

⁴ Entro il 31/12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o del quinto, qualora la dichiarazione non sia stata inviata.

⁵ A tale data entro il 31/12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o del quinto, qualora la dichiarazione non sia stata inviata.

⁶ Termini definiti "*brevi*" dalla Corte Costituzionale.

⁷ La c.d. "*Delega fiscale*" - Legge 11 marzo 2014, n. 23 - Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita (GU n.59 del 12-3-2014). Entrata in vigore del provvedimento: 27/03/2014.

In conseguenza al mutamento normativo, qualora l'Agenda intenda usufruire del beneficio del raddoppio dei termini sarà tenuta a rappresentarlo entro i tradizionali limiti di decadenza dall'azione di accertamento e tale è il significato della disciplina che subordina il raddoppio⁸ alla presentazione della denuncia entro i termini di accertamento legittimi. La disposizione novellata smentisce esplicitamente l'interpretazione fornita dalla Consulta mediante la sentenza n. 247/2011, che aveva ravvisato la presenza contemporanea, all'interno della normativa sulla decadenza dell'azione impositiva, di due termini autonomi e indipendenti⁹ in funzione della sussistenza o meno del dovere di denuncia. Attraverso la novellata formulazione appare del tutto chiaro, all'opposto, che risulta essere vigente esclusivamente il termine di cui ai co. 1 e 2 degli artt. 43 e 57, che può essere eventualmente raddoppiato, ma esclusivamente prima della sua consumazione¹⁰.

Deve essere inoltre evidenziato che, per effetto del rinnovato dettato normativo, la denuncia ex art. 331 c.p.p. da meramente potenziale è divenuta effettiva in quanto, accogliendo una puntuale indicazione contenuta all'interno della legge delega¹¹, la nuova disciplina sancisce esplicitamente che la denuncia debba essere presentata, non essendo più sufficiente la mera e astratta configurabilità dell'obbligo di denuncia, occorrendo che la stessa venga effettivamente e concretamente inoltrata. La presentazione della denuncia deve avvenire, per di più, antecedentemente al decorrere dei termini di decadenza dell'azione di accertamento¹² sanciti dai co. 1 e 2 degli artt. 43 e 57 i quali, a questo punto, possono essere considerati esclusivamente i termini ordinari e pertanto, in difetto di trasmissione effettiva e tempestiva, il raddoppio dei termini non è nella condizione di operare¹³. Tutto ciò ci conduce a identificare uno specifico onere gravante sull'Amministrazione finanziaria, la quale è tenuta a dimostrare la menzionata tempestività ed effettività nella presentazione della denuncia, al fine di poter lecitamente usufruire del correlato raddoppio dei termini, onere che, tuttavia, si manifesta esclusivamente qualora il contribuente denunci la tardività dell'azione accertativa. L'assenza o l'intempestività della denuncia, del resto, rientrando a pieno titolo tra le cause di decadenza dall'azione accertativa da parte dell'Agenda delle Entrate, non risultano essere rilevabili d'ufficio dal Giudice, dovendo essere oggetto di specifica censura da parte del contribuente nel primo atto difensivo o mediante specifica memoria, ai sensi del co. 2 dell'art. 24 del D.L.gs. 546/1992, nella circostanza in cui la denuncia sia prodotta dall'Ufficio esclusivamente in giudizio e il contribuente intenda censurarla come tardiva e/o inconferente rispetto alla controversia¹⁴.

⁸ Attraverso l'espressione "il raddoppio non opera"

⁹ Termine breve e termine lungo

¹⁰ Prof. Avv. Mario Nussi "Il «raddoppio» dei termini per l'accertamento" in Rassegna tributaria 2015, alla pagina 473.

¹¹ Il criterio direttivo disciplinato dal co. 2 dell'art. 8 della L. n. 23/2014 è da intendersi nel senso della statuizione dell'effettivo invio della denuncia.

¹² Della durata di 4 o di 5 anni.

¹³ Prof. Francesco Randazzo "Per il raddoppio dei termini dell'accertamento tributario necessaria la denuncia di reato", Corriere Tributario anno 2015 pagina 1533.

¹⁴ Costituisce un orientamento consolidato quello per il quale "la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili, non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente in sede giudiziale, mentre la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni indisponibili, perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti, è rilevabile anche d'ufficio" (ex multis Cass. sent. n. 28530/2013).

La disposizione introdotta dal D.L.gs. 128/2015 ha, tuttavia, comportato una limitazione soggettiva stringente in merito alle modalità di presentazione della denuncia atta a comportare il raddoppio dei termini di decadenza. È necessario, infatti, che la denuncia risulti presentata o trasmessa esclusivamente dall'Amministrazione finanziaria, nel cui "perimetro" deve essere ricompresa anche la Guardia di Finanza, qualora agisca in veste di Polizia tributaria¹⁵. Il raddoppio dei termini non può operare, pertanto, nel caso in cui la denuncia per un reato tributario venga inoltrata da un soggetto differente e, di conseguenza, l'Agenzia delle entrate dovrà procedere alla notifica dell'avviso di accertamento entro i termini ordinari, sebbene in presenza di una violazione che comporti l'obbligo di denuncia in seguito all'emersione di un reato tributario.

La disciplina transitoria, regolamentata dal co. 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, sancisce difatti 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. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015"*.

La disposizione ha stabilito, pertanto, l'ultrattività della previgente disciplina relativamente agli avvisi di accertamento non ancora notificati alla data di entrata in vigore del nuovo regime e, a tale riguardo, ha disposto che i menzionati atti debbano essere stati intimati entro il 31/12/2015 e che, al tempo stesso, debbano afferire a inviti a comparire¹⁶ "notificati" alla data di entrata in vigore¹⁷ del decreto ovvero a PVC di cui alla stessa data il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Verificatesi complementariamente le due condizioni richiamate, risulterebbe applicabile il previgente regime anche per gli avvisi di accertamento non ancora notificati, ma tutto ciò comporterebbe, unicamente, che sino al 31/12/2015 sarebbe stato possibile notificare atti di accertamento per i quali il raddoppio dei termini poteva essere invocato nonostante che la denuncia, ex art. 331 c.p.p., non fosse stata inoltrata prima della scadenza dei termini ordinari di accertamento.

Tuttavia tale norma - che si è posta l'obiettivo di salvaguardare gli effetti dei menzionati inviti e dei PVC senza tenere in debita considerazione che, per entrambi, non sono previsti termini decadenziali che possano essere interessati dalla riforma, in quanto la stessa interviene sui termini per la notifica dei meri avvisi di accertamento - risulta in evidente conflitto con le direttive contenute nella delega fiscale¹⁸ la quale, nel prevedere che dalla revisione dell'istituto venissero *"fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi"*,

¹⁵ Alberto Renda "L'attuazione della Legge delega nella disciplina del raddoppio dei termini di accertamento" in Corriere Tributario anno 2015 pagina 2574.

¹⁶ Ai sensi dell'art. 5 del D.L.gs. 218/1997

¹⁷ Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23" (GU n.190 del 18/08/2015). Entrata in vigore del provvedimento: 02/09/2015

¹⁸ C.T. P. di Torino sent. n. 2019/2015 "la clausola di salvaguardia prevista dalla nuova normativa risulta inapplicabile poiché presenta, oltre all'evidente ed unico fine di tutela della casse erariali, gravi profili di incostituzionalità in quanto configura un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti assoggettati a diversi termini di accertamento ed a diverse modalità di raddoppio degli stessi solo in conseguenza del momento in cui viene formulata la notizia di reato e/o del momento in cui hanno subito la notifica dell'avviso di accertamento".

presupponeva che si trattasse di atti i cui effetti potessero in qualche modo rimanere incisi dalla novella e che sono esclusivamente gli avvisi di accertamento.

Pertanto, malgrado la considerevole approssimazione dell'espressione "*atti di controllo*" utilizzata dalla delega fiscale, appare di tutta evidenza che non si potessero far rientrare in essa né gli inviti al contraddittorio né tantomeno i PVC in quanto, gli inviti, non possono mai essere catalogati come atti di controllo e in ogni caso perché in entrambi i casi non si tratta di atti che producono effetti soggetti a termini decadenziali che possano essere "*fatti salvi*".

Il regime transitorio è stato pertanto costruito tramite modalità volontariamente compromissorie, con la finalità di tentare di salvaguardare tutti quegli atti di accertamento che, al momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina, si trovavano ancora nella "*terra di nessuno*", in palese violazione delle direttive contenute nella delega e dell'art. 76¹⁹ della Carta Costituzionale.

I termini di decadenza scaturenti dalla Legge 218/2015²⁰

Trascorsi solo quattro mesi dall'emanazione del D.Lgs. 128/2015, il legislatore ha modificato ulteriormente la disciplina afferente i termini di decadenza dell'azione di accertamento e, attraverso i co. 130 e 131 dell'art. 1 della legge di stabilità²¹ per il 2016, sono stati riformulati gli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, annunciando che "*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. 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*".

Viene pertanto soppresso il regime del raddoppio del termine di accertamento e, di conseguenza, scompare la duplicazione delle scadenze in merito alla sussistenza o meno dell'obbligo di trasmettere la denuncia ex art. 331 c.p.p., prevedendo un termine univoco per la rettifica della dichiarazione e un altro per l'esercizio dell'azione di accertamento nell'ipotesi di omissione della presentazione della dichiarazione, estesi a cinque anni nelle ipotesi di rettifica e a sette anni per l'esercizio dell'azione di accertamento in presenza di dichiarazione omessa.

Il menzionato appianamento, tuttavia, non convince in quanto è stata totalmente trascurata l'indicazione fornita dalla delega fiscale²² la quale, nel contemplare la riforma della disciplina del raddoppio del termine, ha confermato la statuizione di una scadenza ordinaria e di una raddoppiata per le casistiche di evasione correlate a un reato. La legge 208/2015 ha modificato integralmente la

¹⁹ Costituzione, art. 76: "*L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato [Cost. 72] al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti.*"

²⁰ Legge 28 dicembre 2015, n. 208: "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*" (legge di stabilità 2016). (GU Serie Generale n.302 del 30-12-2015 - Suppl. Ordinario n. 70). Entrata in vigore del provvedimento: 01/01/2016, a eccezione delle disposizioni di cui ai commi 20, 671, 678, 684, 735, 837 e 838 che sono entrate in vigore il 30/12/2015 e delle disposizioni di cui ai commi 172, 173, 174, 175 e 569 che sono entrate in vigore il 31/12/2015.

²¹ Legge 28 dicembre 2015, n. 208. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016). (GU n.302 del 30-12-2015 - Suppl. Ordinario n. 70). Entrata in vigore del provvedimento: 01/01/2016, a eccezione delle disposizioni di cui ai commi 20, 671, 678, 684, 735, 837 e 838 che entrano in vigore il 30/12/2015 e delle disposizioni di cui ai commi 172, 173, 174, 175 e 569 che entrano in vigore il 31/12/2015.

²² Legge 11 marzo 2014, n. 23. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. (GU n.59 del 12-3-2014). Entrata in vigore del provvedimento: 27/03/2014

profondità e le finalità perseguite mediante la disposizione afferente i termini di decadenza dell'azione di accertamento a pochi mesi di distanza dal compimento della delega fiscale. Peraltro, come è possibile evincere dalla lettura del successivo co. 132, la decorrenza per il nuovo regime appare applicabile solamente *"agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi"*.

Tuttavia, la necessità di poter contare su un termine più lungo - nel caso di illeciti penali - scaturiva unicamente dalla cognizione che, in tali circostanze, il comunicato che determina le indagini tributarie può sopraggiungere a conclusione di quelle penali, le quali soggiacciono a termini propri e non correlati a quelli disposti per l'esercizio dell'azione amministrativa. Da tutto ciò è scaturita la necessità di statuire termini speciali considerato che, agendo differentemente, si sarebbe assistito a una sistematica insoddisfazione delle pretese erariali nei confronti dei fenomeni di evasione più pericolosi, quali sono quelli che acquisiscono rilevanza penale.

La novellata disciplina ha, tuttavia, previsto un solo termine per la rettifica della dichiarazione e per l'eventuale accertamento nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, a prescindere dalla circostanza che il recupero tributario abbia o meno implicazioni penali, facendo svanire ogni differenza tra le due ipotesi come se si fosse acquisita la consapevolezza che la menzionata difformità non rinveniva alcun tipo di giustificazione.

Con il termine quinquennale si è ritornati al contesto antecedente alla riforma operata dal co. 1 dell'art. 15 del D.Lgs. n. 241/1997, che ha abbreviato a quattro annualità il termine di decadenza originariamente previsto in un quinquennio²³. Siamo in presenza di un ritorno al passato senza però che se ne comprendano esattamente le ragioni in quanto, un termine quinquennale, pare ampio in riferimento agli accertamenti ordinari ma, al tempo stesso, breve per quelli che traggono la loro origine da un procedimento penale. Si tratta di una riforma non correttamente calibrata che non fornisce alcuna garanzia che il nuovo e più lungo termine²⁴ assicuri il giusto coordinamento tra le indagini penali e quelle tributarie, con il rischio che l'azione dell'Ufficio risulti pregiudicata proprio nelle contingenze di evasione più rilevanti.

La riforma effettuata per il tramite del D.Lgs. n. 128/2015 prevedeva, inoltre, una speciale disciplina transitoria - che ha originato ancor più grandi perplessità - dettata dal co. 3 dell'art. 2 in ordine al quale *"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. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015"*.

²³ In tale circostanza la decisione di ridurre i termini per l'esercizio dell'azione di accertamento venne argomentata dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. 241/1997 dalle *"nuove modalità di presentazione delle dichiarazioni (che) consentono l'effettuazione dei controlli con tempi anticipati"* in quanto *"la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni all'amministrazione finanziaria, rendendo immediatamente disponibili i dati contenuti delle stesse, consente l'adozione di nuove e più rapide modalità di controllo"*.

²⁴ Pari a 1 o a 2 anni a seconda delle circostanze

La finalità di tale previsione normativa era quella di tutelare l'attività accertativa e di controllo condotta fino al momento dell'introduzione della modifica normativa e pertanto, al fine di evitare di vanificare la menzionata attività, è stata sancita l'ultrattività²⁵ del regime previgente²⁶ consentendo di notificare, anche in vigenza del novellato regime, avvisi di accertamento con il raddoppio dei termini, sebbene la presentazione della denuncia ex art. 331 c.p.p. fosse avvenuta in una data successiva alla scadenza dei termini ordinari di accertamento, ma tutto ciò esclusivamente all'interno di un intervallo di tempo determinato²⁷.

Tuttavia, anche la riforma operata per il tramite del co. 132 dell'art. 1 della L. n. 208/2015, prevede un regime transitorio il quale dispone 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. 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"*.

La disposizione pare di agevole comprensione, in quanto si limita a riprodurre puntualmente il testo contenuto nell'art. 43 del D.P.R. 600/1973 e nell'art. 57 del D.P.R. 633/1972 così come risultavano successivamente alle modifiche introdotte dal D.L.gs. n. 128/2015, ponendosi l'obiettivo di mantenerne ferma l'applicazione sino all'entrata in vigore del nuovo regime, che ha trovato applicazione dal periodo di imposta 2016 e per i successivi.

Tuttavia, la sovrapposizione tra le due discipline²⁸ determina un accavallamento anche tra i rispettivi regimi transitori e si è manifestata la necessità di conciliare la disciplina transitoria del nuovo regime sui termini di accertamento con quella, innanzi riportata, che ha accompagnato la prima riscrittura degli artt. 43 e 57 attraverso il D.L.gs. 128/2015.

La nuova norma, introdotta dalla L. 208/2015, fa riferimento indistintamente ai periodi d'imposta antecedenti, senza operare alcuna differenziazione e pertanto sembra apparentemente riferirsi sia ai periodi precedenti all'introduzione del D.L.gs. 128/2015²⁹, sia a quelli successivi ma tuttavia precedenti all'entrata in vigore del nuovo regime, tornando a essere applicabile *"agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi"*.

Così facendo si otterrebbe l'abrogazione del primo regime transitorio e l'applicazione di quello successivo anche per gli atti che sarebbero stati altrimenti assoggettati al primo con la conseguente e al tempo stesso inevitabile illegittimità di tutti i predetti atti, in quanto emanati in vigenza di un

²⁵ In diritto penale, deroga al principio generale della irretroattività per cui una legge penale continua a essere applicata, per i reati commessi quando essa era in vigore, anche quando sia stata abrogata o modificata.

²⁶ Seguendo la lettura fornita dalla Corte Costituzionale

²⁷ Sino a tutto il 31.12.2015

²⁸ D.L.gs. 128/2015 ed ex art. 1 del L. 208/2015

²⁹ Teoricamente coperti dalla prima disciplina transitoria

differente regime, vanificando l'attività ispettiva che la prima disciplina transitoria, al contrario, intendeva superare.

Il nuovo regime temporaneo, che dovrebbe risultare pertanto quello applicabile, rappresenta la regolamentazione di quello introdotto dal D.Lgs. 128/2015, in ragione del quale era stato congegnato il primo regime temporaneo e, considerato che la successiva disciplina transitoria, disciplinata dalla L. 208/2015, regola la medesima materia della disciplina momentanea contenuta nel D.Lgs. 128/2015, quest'ultima dovrebbe intendersi di fatto abrogata per effetto di quanto disposto dall'art. 15 delle preleggi del codice civile, esito avvalorato in più occasioni anche dalla giurisprudenza di merito³⁰.

Tuttavia, lo scopo di una disciplina transitoria non è quello di abrogare un regime ma, casomai, di preservarlo per un determinato periodo di tempo e, pertanto, ammettendo l'abrogazione della norma transitoria del D.Lgs. 128/2015 da parte della L. n. 208/2015, si dovrebbe concludere che il regime transitorio di quest'ultima si applicherebbe a un regime che consentiva il raddoppio del termine anche con denuncia inviata oltre la scadenza del termine ordinario³¹, mentre la disciplina transitoria della legge di stabilità 2016 ammette il raddoppio solo se corroborato dall'inoltro tempestivo della denuncia che, per inciso, collima esattamente con il regime introdotto con il D.Lgs. n. 128/2015 e tutto ciò rappresenta una mera riformulazione retroattiva del nuovo regime procedimentale, peraltro in aperta violazione del postulato del "*tempus regit actum*"³². Il regime transitorio ha scopo di tramandare una certa regolamentazione oggetto di modifica o di abrogazione con la finalità di evitare che, il repentino mutamento di disciplina, possa generare conseguenze indesiderate. In tale scenario il regime transitorio ha il mero scopo di estendere temporalmente il regime interessato dalla riforma al fine di agevolare il passaggio a quello successivamente vigente. In tale maniera si potrebbe giungere alla conclusione che i due regimi transitori siano autonomamente applicabili³³.

L'intento della legge di stabilità 2016 è stato quello di riscrivere l'intera disciplina, compresa quella transitoria sancita dal D.Lgs. 128/2015. Tuttavia, si ritiene che, per effetto dei principi generali stabiliti dall'art. 15 delle preleggi al c.c.³⁴, le disposizioni relative alla norma transitoria, decretata dalla legge di stabilità 2016, abbiano di fatto abrogato la disciplina momentanea introdotta dal D.Lgs. 128/2015 con la conseguenza che, anche per gli atti notificati entro il 31/12/2015, devono trovare applicazione le disposizioni contenute nella L. n. 208/2015 in merito ai termini decadenziali afferenti ai periodi d'imposta sino al 2015.

³⁰ Ex multis C.T.R. Lombardia sent. nn. 386/2016 e 387/2016

³¹ Primo regime transitorio

³² *Tempus regit actum* è una locuzione in lingua latina usata nel mondo del diritto, solitamente tradotta in italiano con l'espressione "il tempo regola l'atto" (processuale). L'interpretazione ordinaria della frase è quella data in diritto processuale sia civile sia penale, sulla base della quale il diritto processuale in vigore al momento della causa regola (o governa) l'actum (con tempus soggetto e actum oggetto). Il principio di diritto processuale "*tempus regit actum*" è perciò quello in virtù del quale l'atto processuale è soggetto alla disciplina vigente al momento in cui viene compiuto, sebbene successiva all'introduzione del giudizio.

³³ il primo regime transitorio, disciplinato dal D.Lgs. 128/2015, dovrebbe valere per gli atti notificati nei termini stabiliti dal co. 3 dell'art. 2 del D.Lgs. 128/2015 mentre il secondo, regolamentato dalla L. 208/2015, dovrebbe concernere i periodi d'imposta fino al 2015, con l'esclusione degli atti relativi ai predetti periodi notificati nei termini stabiliti dal co. 3 dell'art. 2 del D.Lgs. 128/2015.

³⁴ Secondo i quali la legge successiva abroga quella precedente se la stessa regola l'intera materia già disciplinata da quella antecedente

Le società a ristretta base partecipativa e la denuncia penale

Come rappresentato in precedenza, il presupposto applicativo del raddoppio dei termini si differenzia in funzione del periodo in cui l'avviso di accertamento è stato notificato e, in tale ambito, si inserisce la questione afferente le relazioni tra il raddoppio dei termini e la notifica degli accertamenti nei confronti dei soci di società di capitali a ristretta base partecipativa.

La vicenda concerne le ipotesi di denuncia penale nei confronti del legale rappresentante della società e la possibilità di far scaturire il raddoppio dei termini nei confronti del socio, che non è direttamente interessato dalla denuncia medesima e, in tali circostanze, l'Agenzia delle entrate ha richiamato la compatibilità della disciplina del raddoppio dei termini di accertamento con la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili.

Seppure in mancanza di ogni riferimento normativo, viene accordata la possibilità di rideterminare il reddito dichiarato dal contribuente sul presupposto della mera partecipazione in una società a ristretta base partecipativa, relativamente alla quale venga accertata la sussistenza di utili effettivamente conseguiti, seppure non evidenziati in bilancio, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, fatta ovviamente salva la facoltà garantita al socio di fornire la prova contraria.

Tuttavia, in tale contesto, l'eventuale presentazione di una denuncia penale nei confronti del legale rappresentante della società è in grado di legittimare in via automatica l'applicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento della posizione fiscale del socio?

La giurisprudenza sul tema risulta essere divisa: la Corte di Cassazione, con sentenza n. 13692/2017, ha sostenuto che il raddoppio dei termini opera in via automatica e pertanto, anche per il solo fatto che astrattamente sussistono gli estremi per l'inoltro della denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.L.gs. 74/2000³⁵ mentre, in modo opposto si è espressa in maniera ampia la giurisprudenza di merito³⁶.

La circolare 1/2018 della Guardia di Finanza menziona però una pronuncia della Corte Suprema³⁷ che ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di s.n.c. in ragione del fatto che l'Ufficio non aveva prodotto alcun elemento idoneo a confermare la presenza, per quest'ultimo, di una condotta integrante gli estremi di un reato. Secondo il documento di prassi, pertanto, l'avviso di accertamento notificato oltre i termini ordinari potrebbe essere a rischio di nullità qualora non venga dimostrata la configurabilità di un'ipotesi di reato nei confronti del socio in quanto, dalla richiamata circolare, è possibile evincere che nei confronti del membro della compagine sociale sia necessaria una specifica notizia di reato e tutto ciò in conseguenza delle modifiche introdotte dal D.L.gs. 128/2015, secondo le quali il raddoppio dei termini non è più subordinato all'astratta presenza del *fumus* del reato, ma all'effettivo inoltro della denuncia penale in quanto, se si ragionasse in senso opposto, risulterebbe violato il principio costituzionale in forza del quale la responsabilità penale può essere esclusivamente personale³⁸.

Anche l'attuale pronuncia della C.T.R. di Genova n. 337/5/2018 del 26 marzo 2018, ha negato la sussistenza di ogni automatismo tra la denuncia penale inviata a carico dell'ex liquidatore di società

³⁵ La sentenza fa riferimento al sistema vigente ante D.Lgs. n. 128/2015

³⁶ Ex multis C.T. Reg. Milano sez. Brescia 4 maggio 2017 n. 1911/25/2017

³⁷ Corte di Cassazione sentenza del 30 dicembre 2015 n. 26068

³⁸ art. 27 comma 1 della Costituzione

di capitali estinta e l'applicazione del raddoppio dei termini nei confronti del socio accertato. In conseguenza di ciò, a parere del Collegio di legittimità, l'avviso di accertamento IVA emesso a carico del socio della società, cancellata ai sensi dell'art. 2945 c.c., non è sottoposto al raddoppio dei termini di cui all'art. 57 del D.P.R. 633/1972.

Nella menzionata vicenda, sottoposta al vaglio dei Giudici di prime cure, tale società in seguito dichiarata estinta, risultava destinataria di un avviso di accertamento finalizzato al recupero dell'IVA indebitamente detratta.

Nella motivazione dell'atto non veniva richiamata l'applicabilità del raddoppio dei termini e, alla data di emissione dell'avviso, non sussisteva alcuna denuncia penale nei confronti dell'amministratore o del socio. Era stata notificata, infatti, solo in un secondo momento una denuncia nei confronti del rappresentante legale. Di conseguenza il socio aveva considerato decaduti i termini di accertamento all'epoca della notifica dell'avviso, non essendo applicabile, a suo giudizio, il correlato raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione di accertamento.

Il Collegio di merito, accogliendo la tesi del contribuente, ha tenuto in debita considerazione l'evoluzione interpretativa avviata dalla giurisprudenza e confermata dal menzionato documento di prassi. La sentenza di regionale ha argomentato il proprio giudizio traendo spunto da quanto affermato dalle Fiamme Gialle all'interno della circolare n. 1/2018³⁹, in forza della quale il raddoppio dei termini non può manifestarsi, in maniera automatica, nei confronti del socio della società di capitali laddove la denuncia penale afferente a reati tributari sia unicamente a carico dell'amministratore.

Si riverbera ai soci il giudicato favorevole alla società a ristretta base partecipativa

La Suprema Corte attraverso l'ordinanza n. 13989/2019 ha confermato inoltre il principio per il quale il giudicato favorevole alla società a ristretta base partecipativa, che respinge il conseguimento di maggiori ricavi non contabilizzati ai fini della corresponsione di una specificata imposta, esprime un'efficacia riflessa, malgrado la diversità delle imposte, nel giudizio afferente ai soci quale prova per contestare il relativo reddito di partecipazione.

La traversia si è sviluppata dalla notifica di una pluralità di atti di accertamento attraverso i quali l'Agenzia delle Entrate, confutando la ristretta base partecipativa a una s.r.l. e presupponendo la distribuzione di utili "in nero" a favore della compagine sociale, imputava ai soci il maggior reddito per trasparenza.

Gli atti impositivi individuali sono stati impugnati dai soci presso le competenti commissioni tributarie provinciali le quali, dopo aver riunito i due contenziosi, hanno respinto i relativi ricorsi e tale decisione è stata confermata dai Giudici della C.T.R. quantunque, nelle lungaggini del giudizio, fosse intervenuta una decisione favorevole ai soci che ha rideterminato in diminuzione i maggiori ricavi della società della quale detenevano una partecipazione.

I soci soccombenti in regionale hanno presentato ricorso per cassazione, adducendo la violazione del co. 1 n. 3 dell'articolo 360 c.p.c., per erronea applicazione del co. 1 bis dell'art. 39 del D.Lgs.

³⁹ Circolare 1/2018 - Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, Protocollo 357600 del 27 novembre 2017, volume I, Parte II "L'attività di polizia giudiziaria a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali", cap. III "La competenza all'esecuzione delle verifiche e dei controlli".

546/1992 e dell'art. 295 c.p.c. oltre che per vizio di motivazione e per l'errata applicazione degli articoli 41 e 42 del D.P.R. 597/1973 e dell'art. 2729 c.c..

I ricorrenti hanno lamentato, pertanto, l'omessa sospensione del giudizio afferente agli avvisi di accertamento notificati ai singoli soci, considerata la loro dipendenza giuridica rispetto al giudizio afferente l'accertamento unitario, oltre ad aver evidenziato che i Giudici di merito avevano evitato di considerare la capacità del giudicato di riverberare i propri effetti anche su altri giudizi scaturenti dallo stesso.

La Corte suprema, tuttavia, considerando condivisibile la censura della ricorrente, ha ribadito l'applicabilità del c.d. *giudicato riflesso*, dando continuità all'orientamento giurisprudenziale ormai consolidatosi sul tema, affermando che la sentenza passata in giudicato, oltre ad avere efficacia diretta *inter partes* e tra i loro eredi e i relativi aventi causa, ne possiede anche una riverberata, che genera conseguenze giuridiche anche nei confronti dei soggetti rimasti estranei al processo nei quali è stata resa, qualora costoro risultino essere titolari di diritti dipendenti o subordinati alla contingenza composta in tale processo⁴⁰ e, al fine di far valere tale incontrovertibile statuizione, non è neppure necessario che le parti producano la sentenza munita del certificato di passaggio in giudicato, di cui all'articolo 124 delle disposizioni attuative del c.p.c.⁴¹. Pertanto, il giudicato favorevole alla società contribuente, che diminuisce proporzionalmente i ricavi non considerati nell'ambito della determinazione di una specificata imposta, può essere impiegato, malgrado la difformità dei tributi, per diminuire in misura analoga gli utili percepiti dal socio considerato che, anche in mancanza di un'esplicita disposizione normativa, l'esclusione del menzionato dato di partenza fa venir meno, di conseguenza, anche l'origine giustificatoria dell'incasso degli utili da parte del socio.

Per tutto ciò, considerato che l'avviso di accertamento unitario rappresenta il presupposto per l'emanazione di quelli individuali e che, l'integrale soppressione del primo genera la nullità dei secondi, qualora gli utili *"in nero"* di una s.r.l. vengano rideterminati in riduzione, ciò comporterà il decremento in maniera analoga del maggior reddito da partecipazione accertato in capo ai soci, restando garantita agli stessi la facoltà di conseguire un ulteriore vantaggio, qualora dimostrino che i menzionati utili non siano stati distribuiti o siano stati accantonati o reinvestiti.

La collocazione temporale della legittimità degli atti impugnati

Sulla base di tali premesse, la legittimità degli atti impugnati deve essere verificata, pertanto, sulla scorta della normativa vigente al momento della notifica, seguendo una rigorosa rappresentazione temporale e, di conseguenza, per gli atti già notificati alla data del 02/09/2015, la disciplina vigente a tale data è dettata dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 nella loro precedente formulazione, per essere stati notificati entro il termine *"raddoppiato"*, anche senza l'inoltro della denuncia nel termine *"ordinario"*, i cui *"effetti"* *"sono fatti salvi"* evidenziando, a sostegno di tale tesi, sia il rispetto dei termini secondo la disciplina vigente all'epoca, così come interpretata dalla Suprema Corte, sia il primo periodo del co. 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, secondo il quale *"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*

⁴⁰ Ex multis Cass. sent. n. 2137/2014

⁴¹ Ex multis Cass. sent. n. 4803/2018

del presente Decreto (...); per gli atti notificati entro il 31/12/2015 ma preceduti dalla notifica di un PVC o di un invito definibile, avvenuta entro il 02/09/2015, a prescindere dall'effettivo inoltro della denuncia nel termine "ordinario" in quanto, secondo la previsione di cui al secondo periodo del co. 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, sono "altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'art. 5 del Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente Decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015", per gli atti notificati e da notificare dopo il 01/01/2016, data di entrata in vigore della modifica apportata dalla Legge di stabilità e afferenti le annualità di imposta antecedenti a quella in essere al 31/12/2016, per i quali il "raddoppio" opera unicamente se la denuncia è inoltrata entro il termine "ordinario" e, infine, per gli atti notificati successivamente al 01/01/2016 e concernenti l'annualità in corso al 31/12/2016 e quelle successive, per le quali decorrono i nuovi termini di accertamento, con esclusione del "raddoppio", secondo quanto stabilito dalla Legge di stabilità 2016 che ha modificato in tale maniera gli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972.

(Articolo a cura di Roberto Bianchi)