

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

31 luglio 2015 ore 06:00

Accertamento 2.0: il “vecchio” raddoppio dei termini ha le ore contate

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM “Jean Monnet” di Casamassima, Avvocato Daria Pastorizia - Avvocato, Loconte & Partners**

Attesa l'approvazione definitiva da parte del Governo del nuovo raddoppio dei termini di decadenza dall'accertamento in presenza di violazioni penali tributarie: il nuovo sì del Senato, infatti, segna il via libera parlamentare alla disciplina contenuta nello schema di decreto n. 163-bis che, in attuazione della legge delega fiscale n. 23/2014, mira a conferire maggiore stabilità e certezza al sistema fiscale, anche estirpando la prassi ormai radicata nell'Amministrazione finanziaria (e fortemente discussa) di utilizzare talvolta la notitia criminis in modo del tutto strumentale e distorto.

Dopo aver incassato anche il **parere favorevole** della VI Commissione permanente Finanze e Tesoro del Senato, la nuova disciplina sul **raddoppio dei termini** per l'accertamento è ormai pronta per l'approvazione definitiva del Governo. Sebbene le osservazioni parlamentari siano state **solo in parte recepite** nell'art. 2 dello schema n. 163-*bis* del decreto legislativo, l'attuale formulazione del testo sembra aver soddisfatto gli addetti ai lavori che da questo provvedimento di aspettavano maggiore certezza del diritto nei rapporti tra il fisco e il contribuente.

Leggi anche [“Abuso del diritto e fatturazione elettronica via libera dalle Commissioni”](#)

Recependo anche le critiche della dottrina e della giurisprudenza, il decreto legislativo ha superato i limiti contenuti nell'originaria disciplina del raddoppio che, avallati dalla sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale e dalla circolare n. 28/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate, individuavano nella **sussistenza dell'obbligo di denuncia penale l'unica condizione legittimante** la riapertura dei termini di decadenza, così permettendo all'Amministrazione finanziaria di beneficiare dello strumento anche ove tale denuncia non fosse stata ancora formalmente inoltrata, ovvero fosse stata presentata a termini ordinari ormai spirati.

In aderenza alle linee guida segnate dall'art. 8, comma 2, della delega fiscale (legge n. 23/2014), il Governo ha invece ridefinito la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che esso si verifichi:

- in presenza di **effettivo invio della denuncia penale**, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., per i reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000

- effettuato entro un **termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza**.

Si assiste così ad una **sostanziale riforma** della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento che, attraverso le previsioni contenute nei primi due commi dell'art. 2 del decreto, anzitutto incide sulla formulazione degli articoli 43, D.P.R. n. 600/1973 (in tema di imposte sui redditi) e 57, D.P.R. n. 633/1972 (in materia di imposta sul valore aggiunto), ai quali viene aggiunto, in fine, il seguente identico periodo:

“Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti”.

L'operatività del raddoppio diventa, quindi, subordinata al fatto che la violazione penale sia **effettivamente denunciata** dall'Amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso

di presentazione omissa o nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo, cosicché se l'invio della *notitia criminis* interverrà dopo la scadenza del termine "breve" di accertamento non si determinerà alcun raddoppio.

Sebbene l'operatività della nuova disciplina del raddoppio sembra restare **esclusa** nelle ipotesi di denunce trasmesse ai sensi dell'art. 330 c.p.c. a seguito di indagini di polizia giudiziaria, il mutato indirizzo del Legislatore conduce finalmente ad una importante **razionalizzazione** dell'utilizzo - talvolta "selvaggio" - dello strumento del raddoppio dei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Questa, infatti, in contrasto con la *ratio legis* della sua istituzione (ovvero non esporre il contribuente ad accertamenti incontrollabili nel tempo) ed in palese violazione del principio di certezza del diritto, aveva ormai ceduto alla **prassi** di procedere alla **trasmissione della notizia di reato** solamente **una volta decaduta dai termini** ordinari di accertamento con la precipua finalità di essere "**rimessa in termini**" nell'attività di recupero d'imposta nei confronti dei contribuenti.

L'art. 2, comma 3, del decreto contiene, inoltre, una **norma transitoria** che, in parte, sembra "temperare" lo spirito riformatore della novella. Il decreto, infatti, garantisce comunque l'**applicazione del "vecchio" regime** del raddoppio agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e agli 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 decreto legislativo.

Del pari, il comma 3 fa salvi anche gli effetti degli **inviti a comparire** di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 218/1997 e dei **processi verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'art. 24, legge n. 4/1929, notificati o dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano **notificati entro il 31 dicembre 2015**.

In questi casi, non sarebbe una sorpresa assistere ad uno **sprint dell'Amministrazione finanziaria** che, al fine di beneficiare del "vecchio" regime, acceleri l'attività di accertamento con lo scopo di **notificare gli atti impositivi entro il termine dell'anno** in corso. In tale ipotesi, il contribuente dovrà aver cura di verificare che il contenuto dell'atto non eluda né esorbiti illegittimamente l'oggetto della verifica e della contestazione eseguita entro la data di entrata in vigore del decreto ma ne sia strettamente fedele e conforme.

D'altro canto, l'intervento normativo, nell'intento di tutelare equamente gli interessi del fisco e quelli del contribuente, sembra **estenderel'operatività della nuova disciplina** agli inviti a comparire di cui all'art. 32, D.P.R. n. 600/1973, ai questionari e alle richieste di informazioni su indagini bancarie nonché ai processi verbali giornalieri e a quelli di accesso, che pure siano e saranno notificati o portati a conoscenza del contribuente entro il termine di entrata in vigore del decreto.

Previsione normativa di raccordo con la voluntary disclosure

Alla riforma della disciplina sul raddoppio dei termini si devono anche importanti **riflessi sulla voluntary disclosure** e sui contribuenti ancora indecisi alla regolarizzazione della propria posizione con il fisco.

L'art. 2, comma 4, del decreto ha infatti chiarito che ai fini della causa di non punibilità di cui all'art. 5-*quinquies*, comma 3, D.L. n. 167/1990, si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186/2014, anche gli **imponibili**, le **imposte** e le **ritenute correlati ad attività riferite ad annualità per le quali siano scaduti i termini per l'accertamento fiscale**.

La scelta del Legislatore di dedicare una previsione normativa di raccordo con la voluntary disclosure scioglie ogni dubbio circa l'applicabilità dei contenuti della riforma in tema di raddoppio dei termini anche alle annualità accertabili nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria e comporta la **neutralizzazione**, ai fini del **rientro dei capitali**, dei **periodi di imposta anteriori al 2010**, in quanto gli eventuali reati tributari commessi dal 2006 al 2009, in conseguenza delle modifiche normative, non potranno fare scattare il raddoppio dei termini, in assenza della denuncia penale entro il 31 dicembre 2014.

