

RADDOPPIO DEI TERMINI DELL'ACCERTAMENTO BLOCCATI SE L'AGENZIA DELLE ENTRATE NON HA NOTIFICATO LA NOTIZIA DI REATO ENTRO I TERMINI ORDINARI

MARIO AGOSTINELLI

ABSTRACT

In fibrillazione le disposizioni che disciplinano i termini di notifica degli accertamenti.

A seguito della rigidissima sentenza della Corte Costituzionale (sentenza 247/2011) il legislatore è corso ai ripari per riportare nel giusto equilibrio il rapporto Agenzie delle Entrate vs contribuente con riferimento ai termini di accertamento.

Due gli interventi in rapida sequenza: Art. 3 d.Lgs. 128/2015 e commi 130-132 della Legge di stabilità 2016.

In tal coacervo di disposizioni interviene il giudice di merito che individua il principio di sequenza delle disposizioni e che, di fatto, RI-BLOCCA gli atti di accertamento relativi ai periodi di imposta fino al 2015 notificati oltre i termini ordinari in mancanza della comunicazione della notizia di reato nei termini ordinari.

CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

I termini di decadenza della notifica degli atti di accertamento per le imposte dirette ed IVA sono disciplinati dagli articoli 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72.

Con il D.L. 223/2006 (art. 37 commi 24 e 25) il legislatore ha introdotto, in entrambi gli articoli di cui sopra, la disposizioni in discussione, secondo la quale, i termini ordinari di decadenza sono raddoppiati in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p..

Tenuto conto dell'analogia letterale degli articoli sopra riportati, per una più confortevole lettura si riporta il testo dell'articolo 43 del DPR 600/73, prima delle

modifiche introdotte dalle norme di riforma 2015 e da quelle contenute nella legge di stabilità 2016.

**ARTICOLO 43 DPR 600/73 – TERMINI DI DECADENZA
DELL'ACCERTAMENTO FISCALE**

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui é 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.

In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale 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.

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

INTERPRETAZIONE DELLA SUPREMA CORTE COSTITUZIONALE

La suprema Corte Costituzionale, con sentenza 247/2011, con riferimento al termine di decadenza raddoppiato, ha precisato che la norma (ante riforma e di cui sopra il testo) non richiede che la comunicazione di notizia di reato debba essere notificata in ogni caso entro i termini ordinari di accertamento.

In altri termini, i supremi giudici, hanno affermato, con riferimento al testo previgente e di cui sopra che, il termine raddoppiato opera sempre nei casi di violazioni riscontrate caratterizzate da elementi obbiettivi presupposto di reato che implicano l'obbligo di effettuare la denuncia penale ex art. 331 cpp e ciò a prescindere che la denuncia sia stata proposta entro i termini ordinari di accertamento o non sia stata effettivamente presentata.

RIFORMA DELLA DISCIPLINA DEL TERMINE DI DECADENZA DEGLI ACCERTAMENTI

A seguito di tale “*dirompente*” decisione, il legislatore ha espresso due interventi volti a riporre nel giusto equilibrio i rapporti tributari tra Agenzia delle Entrate e contribuente e non di meno finalizzati a dare certezza all’individuazione dei termini di decadenza degli accertamenti.

MODIFICHE NORMATIVE DEL 2015 ALLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERMINI DI DECADENZA DELL’ACCERTAMENTO**D.Lgs. 128/2015 – Art. 2**

1. All'articolo 43, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, è aggiunto, in fine, il seguente 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.».

2. All'articolo 57, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente 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.».

3. (Norma di salvaguardia) 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.

COMMENTO AL D.LGS 128/2015 ART. 2

In sostanza i primi due commi prevedono che il termine di decadenza raddoppiato opera unicamente qualora la denuncia ex art. 331 cpp, sia presentata, dall'Amministrazione finanziaria ivi inclusa la GDF, entro la scadenza del termine ordinario di accertamento.

Il termine doppio di 8 anni ovvero di 10 anni può operare se l'ufficio finanziario competente presenti in ogni caso la denuncia di reato entro il termine ordinario di accertamento (4 anni ovvero 5 anni).

Il comma 3 dell'articolo 2 del D.Lgs 128/2015, disciplina l'applicazione transitoria delle disposizioni in argomento prevedendo una clausola di salvaguardia che stabilisce che, sono fatti salvi tutti gli atti già notificati alla data del 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015) come pure gli atti notificati entro la data del 31 dicembre 2015 riconducibili a PVC ovvero inviti a comparire ex art. 5 del D.Lgs 218/1997 (adesione su invito dell'ufficio) dei quali il contribuente ha avuto conoscenza entro la sopra indicata data.

MODIFICHE NORMATIVE 2016 ALLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERMINI DI DECADENZA DELL'ACCERTAMENTO**LEGGE 2018/2015 ART. 1 CC. 130- 132**

Preliminarmente si fa osservare come i commi 130 e 131 della Legge di stabilità 2016 propongano la integrale sostituzione delle disposizioni che disciplinano i termini di accertamento ai fini delle imposte dirette ed IVA. Il successivo comma 132 disciplina la decorrenza delle nuove disposizioni e introduce una norma volta a disciplinare i termini di decadenza degli accertamenti relativi ai periodi di imposta precedenti a quelli di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

130. L'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è sostituito dal seguente:

«Art. 57. - (Termine per gli accertamenti). - 1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si e' formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto».

131. L'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è sostituito dal seguente:

«Art. 43. - (Termine per l'accertamento). - 1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' 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.

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento puo' essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte».

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI E NORME PER I PERIODI PRECEDENTI

132. Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 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 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. Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni.

COMMENTO ART. 1 COMMI 130 - 132 L. 218/2015

La legge di stabilità 2016 riforma radicalmente la disciplina dei termini di decadenza dell'accertamento TRIBUTARIO abrogando completamente la disposizione del raddoppio dei termini e allungando i termini ordinari quali unici termini che l'agenzia delle entrate deve rispettare.

Il comma 132 della legge finanziaria PREVEDE CHE i nuovi termini di DECADENZA si applicano con riferimento agli accertamenti relativi al periodo di imposta 2016 e successivi.

La norma, inoltre, detta in modo preciso ed esatto i termini che devono essere osservati a pena di decadenza per la notifica degli accertamenti relativi ai periodi di imposta fino a quello in corso al 31 dicembre 2015.

In particolare si osserva che il comma 132 della LS 2016, riproduce lo stesso contenuto letterale delle disposizioni previgenti e di cui all'articolo 2 del D.Lgs. 128/2015 senza tuttavia riproporre la particolare normativa di salvaguardia del comma 3 di tale articolo secondo la 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'AE fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

IL TERMINE DI DECADENZA PER AGLI ACCERTAMENTI RELATIVI AI PERIODI DI IMPOSTA 2015 E PRECEDENTI

Sulla base dei testi normativi sopra riportati non vi è dubbio che, con riferimento agli accertamenti relativi ai periodi di imposta 2016 e successivi, l'ufficio finanziario dovrà osservare i termini di decadenza impressi dalla legge di stabilità.

Pertanto, gli accertamenti relativi ai periodi di imposta 2016 e seguenti dovranno essere notificati entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero entro il termine del 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui il contribuente avrebbe dovuto trasmettere la dichiarazione per le ipotesi di omessa presentazione.

Per gli accertamenti relativi ai periodi di imposta precedenti si pone la questione della applicazione della clausola di salvaguardia di cui al terzo comma dell'articolo 2 del D.Lgs. 128/2015.

Preliminarmente si fa osservare che il comma 132 della Legge stabilità disciplina la stessa materia oggetto normativo del terzo comma dell'articolo 2 del D.Lgs. 128/2015.

In particolare, il comma 132 della Legge di stabilità 2016, prevede che, per gli accertamenti relativi al periodo di imposta 2015 e precedenti i termini di accertamento siano i seguenti:

- Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- Entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il contribuente avrebbe dovuto presentare la dichiarazione omessa;
- I termini ordinari di cui sopra sono raddoppiati nel caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del cpp; il 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 precedenti periodi.

Il comma 132 della Legge di stabilità nulla dice sull'applicazione della norma di salvaguardia di cui al comma 3 dell'articolo 2 del D.Lgs. 128/2015.

Non vi è dubbio che le disposizioni della legge di stabilità disciplinano la stessa materia delle disposizioni contenute nell'articolo 2 del D.Lgs. 128/2015. Ne deriva che, le nuove disposizioni della legge di stabilità 2016, sia con riferimento agli accertamenti relativi ai periodi di imposta 2016 e seguenti che con riferimento agli accertamenti relativi ai periodi di imposta precedenti, si sostituiscono alle previgenti disposizioni di cui al D.Lgs 128/2015 che quindi risultano implicitamente abrogate.

In altri termini, si ritiene che, per effetto delle disposizioni contenute nella legge di stabilità 2016, commi 130-132, le norme di cui al D.Lgs. 128/2015 sono abrogate e quindi le norme a cui far riferimento per verificare la tempestività degli accertamenti sono unicamente quelle di cui ai predetti commi 130-132.

Sulla base di tale interpretazione la clausola di salvaguardia degli accertamenti notificati fino alla data del 2 settembre 2015 è abrogata.

In altre parole, laddove l'accertamento relativo ad un periodo di imposta precedente al 2016 venga notificati oltre i termini ordinari risulterà nullo se entro tali termini l'ufficio finanziario non abbia presentato o trasmesso la denuncia di cui all'articolo 331 del cpp per alcuno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 200 n. 74.

Tale interpretazione ha già trovato riscontro in giudizi di merito. La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con la sentenza n. 90 del 22 marzo 2016 depositata il 4 aprile 2016, ha affermato che: *“poiché le norme, sia il comma 132 della Legge di Stabilità, che il comma 3 dell’articolo 2 D.Lgs. 128/2015, disciplinano la stessa materia e non risulta conseguentemente applicabile il criterio della specialità, questo Collegio ritiene che debba intendersi implicitamente abrogato il 3 comma del richiamato art. 2; insomma se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità la disciplina applicabile al caso di specie sarebbe stata quella indicata dal previgente articolo 57 del DPR 633/72, stante la norma di salvaguardia di cui al citato comma 3 dell’articolo 2.*

In conformità a tale decisione si segnala anche la sentenza n. 386/2016 della Commissione tributaria Regione di Milano.

Tali decisioni di merito appaiono in perfetta sintonia con le disposizioni contenute nella legge di stabilità 2016 che non si sono quindi limitate a modificare radicalmente le norme in materia di termini di decadenza degli accertamenti ma anche a cancellare la norma di salvaguardia introdotta dal D.Lgs. 128/2015.

31 maggio 2016

Mario Agostinelli