

Orientamenti giurisprudenziali sulla disciplina transitoria del raddoppio dei termini di accertamento

La vexata quaestio del raddoppio termini in attesa di una giurisprudenza univoca e costante



Marta Piccinini
Avvocato in Vicenza

L'evoluzione normativa del raddoppio dei termini ha creato in giurisprudenza diffinitività interpretative, che si sono principalmente focalizzate sull'applicabilità o sulla abrogazione implicita del regime transitorio, introdotto dal comma 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, che ha fatto salvi gli avvisi di accertamento, notificati alla data di entrata in vigore del suddetto decreto, cioè al 2 settembre 2015, a seguito della modifica introdotta dalla Legge di stabilità 2016, che ha soppresso il raddoppio dei termini. La sentenza della Corte di Cassazione n. 16728/2016 ha applicato il principio del tempus regit actum, ritenendo operativo il regime transitorio. La giurisprudenza di merito attualmente continua ad essere divisa sulla questione, come si evince dalle recenti sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali.

I. La disciplina italiana sul raddoppio dei termini di accertamento prima del 2 settembre 2015	273
II. La prima modifica introdotta con l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 128/2015.....	274
III. La seconda modifica introdotta con l'art. 1, comma 131, L. n. 208/2015 (cd. Legge di stabilità 2016)	275
IV. Coordinamento norme transitorie e problemi di diritto intertemporale	275
V. Segue: l'interpretazione della Corte di Cassazione	275
VI. Rassegna della giurisprudenza tributaria di merito italiana in tema di raddoppio dei termini	276

I. La disciplina italiana sul raddoppio dei termini di accertamento prima del 2 settembre 2015

L'art. 37, comma 24, del Decreto Legge (D.L.) del 4 luglio 2006, n. 223 ha disciplinato il raddoppio dei termini di accertamento, statuendo che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 del Codice di procedura penale

(c.p.p.), per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo (D.Lgs.) del 10 marzo 2000, n. 74, i termini sono raddoppiati, relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione, in relazione ai termini previsti dagli artt. 43 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973 per le imposte sui redditi e 57 D.P.R. n. 633/1972 per l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

L'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 è stato oggetto di successive modifiche: (i) con l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 128/2015 e (ii) con l'art. 1, comma 131, Legge (L.) n. 208/2015 (cd. Legge di stabilità o finanziaria 2016).

La disposizione in vigore fino al 1° settembre 2015 (prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128/2015), consentiva il raddoppio dei termini per l'accertamento qualora la violazione comportasse un obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 (cd. reati tributari); tale norma non statuiva alcuna limitazione in merito al momento entro il quale la denuncia penale doveva essere trasmessa.

La ragione di tale ampliamento dei termini consentiva all'Amministrazione finanziaria di poter utilizzare le prove acquisite anche nel corso delle indagini penali, soggette a termini più ampi di quelli fissati per l'azione amministrativa^[1]. Quindi, in base a tale norma, l'Ufficio poteva usufruire del raddoppio dei termini per l'accertamento anche nei casi in cui la denuncia penale venisse inoltrata oltre i termini previsti per l'accertamento, fissati dal medesimo art. 43 ante riforma, al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era presentata la dichiarazione o, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione, nel caso di omessa dichiarazione o dichiarazione nulla.

[1] Vedasi in tal senso la relazione d'accompagnamento al disegno di legge atto n. S 741, presentato nel corso della XV legislatura, dove si legge che le modifiche introdotte "nascono dall'esigenza 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".

Tale norma ha sollevato dubbi interpretativi, soprattutto in relazione all'obbligo dell'inoltro della denuncia penale entro il termine ordinario di prescrizione, ma anche al rapporto con la successiva azione penale. Tali problematiche hanno infine determinato la rimessione della questione di legittimità costituzionale alla Corte Costituzionale la quale, con sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, ne ha riconosciuto la legittimità.

La Corte Costituzionale ha posto come unica condizione di operatività della normativa sul raddoppio dei termini la pura e semplice constatazione dell'esistenza di una violazione per la quale sussiste l'obbligo di denuncia di reato tributario ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dalla circostanza che tale denuncia fosse stata o meno presentata.

Addirittura la stessa Corte ha precisato che l'obbligo di denuncia: *"sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale"* e che *"la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato"*. A parere della Corte la subordinazione del raddoppio dei termini ad un accertamento penale definitivo *"contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto «doppio binario» tra giudizio penale e procedimento e processo tributari, evidenziato dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000"*.

In sostanza, la Corte Costituzionale ha stabilito che non fosse necessario, ai fini del raddoppio dei termini:

- 1) che la denuncia di reato tributario sia stata effettivamente presentata;
- 2) che il Pubblico ministero, ai sensi dell'art. 405 c.p.p., abbia dato inizio all'azione penale, con la formulazione dell'imputazione;
- 3) che sia stata emanata la sentenza penale da parte dell'Autorità giudiziaria;
- 4) il pubblico ufficiale non può valutare se presentare o meno la denuncia, che deve essere inoltrata prontamente, anche in presenza di cause impeditive di procedibilità dell'azione, che vanno valutate esclusivamente dall'autorità giudiziaria.

Pertanto *"il dovere del Giudice tributario di vagliare autonomamente o su richiesta del contribuente la presenza dell'obbligo di denuncia"* consiste in una valutazione a posteriori in merito alla sussistenza dell'obbligo di denuncia (ex art. 331 c.p.p.), non rilevando l'effettiva presentazione della stessa.

Proprio per impedire che la normativa sul raddoppio fosse utilizzata in maniera strumentale al solo fine di legittimare il raddoppio del termine decadenziale, la Corte Costituzionale ha statuito che il giudice di merito abbia il compito di verificare l'obiettivo sussistenza degli elementi richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'obbligo di denuncia penale da parte del pubblico ufficiale.

L'intervento della Corte Costituzionale non ha placato il dibattito in dottrina e in giurisprudenza; da una parte la dottrina ha censurato la prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria di inoltrare la denuncia ad avvenuto esaurimento

dei termini brevi, in violazione del principio della certezza del diritto, dall'altra parte la giurisprudenza ha cercato con numerose sentenze di delimitare l'ambito di legalità entro il quale l'Ufficio poteva muoversi.

II. La prima modifica introdotta con l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 128/2015

Le critiche a tale normativa sono state accolte nella Legge di delega fiscale^[2]. La modifica introdotta ha stabilito che il raddoppio dei termini, consentito nel caso di violazione che comporta obbligo di denuncia per uno dei reati tributari, *"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"*: ossia entro quattro ovvero cinque anni a seconda che si tratti di accertamento in rettifica, in caso di dichiarazione presentata, o di ufficio, nell'ipotesi di dichiarazione omessa.

Tale norma si applica per gli atti impositivi non ancora notificati alla data di entrata in vigore del citato Decreto, cioè dal 2 settembre 2015, e prevede che l'Amministrazione finanziaria non possa beneficiare del raddoppio dei termini, nell'ipotesi di denuncia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini previsti per l'accertamento. Quindi, a seguito della modifica introdotta, l'Ufficio deve inoltrare la denuncia al fine di usufruire del cd. raddoppio dei termini entro il limite temporale della scadenza ordinaria.

La modifica introdotta con D.Lgs. n. 128/2015, tuttavia, faceva 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, già notificati alla data di entrata del 2 settembre 2015 o entro il 31 dicembre 2015, se conseguenti a processi verbali di constatazione o inviti a comparire dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015.

Per gli accertamenti notificati prima di tale data continuava ad applicarsi invece l'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 *ante* modifica, per cui per tali accertamenti non sussisteva alcun limite temporale per la trasmissione della denuncia penale al fine di beneficiare del cd. raddoppio dei termini.

Pertanto la norma introdotta dal D.Lgs. n. 128/2015 prevedeva due distinte discipline:

- 1) per gli atti impositivi già notificati al 2 settembre 2015 o entro il 31 dicembre 2015, se conseguenti a processi verbali di constatazione o inviti a comparire dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, l'Amministrazione finanziaria poteva beneficiare del raddoppio dei termini per l'accertamento, anche se la relativa denuncia era avvenuta a termine ordinario ormai scaduto;
- 2) per gli atti impositivi non ancora notificati al 2 settembre

[2] Art. 8, comma 2, L. 23/2014.

2015 o entro il 31 dicembre 2015, se conseguenti a processi verbali di constatazione o inviti a comparire dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, l'Amministrazione finanziaria non poteva beneficiare del raddoppio dei termini per l'accertamento, se la relativa denuncia era avvenuta a termine ordinario scaduto.

Le incertezze interpretative originarie dalla suddetta disposizione, ma soprattutto l'eventuale dubbio di legittimità costituzionale, derivante da una disparità di trattamento fra contribuenti accertati, hanno spinto il legislatore ad intervenire nuovamente sulla materia, al fine di armonizzarla.

III. La seconda modifica introdotta con l'art. 1, comma 131, L. n. 208/2015 (cd. Legge di stabilità 2016)

L'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, commi 1 e 2, è stato oggetto di un'ulteriore modifica apportata dall'art. 1, comma 131, L. n. 208/2015 (cd. Legge di stabilità o finanziaria 2016). Il legislatore, con tale modifica, ha previsto espressamente che: "[g]li 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".

A seguito della modifica intervenuta, si è così verificato che:

- 1) sono stati prolungati i termini ordinari previsti per l'accertamento, i quali sono stati fissati al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui viene presentata la dichiarazione o, nel caso di omessa dichiarazione o dichiarazione nulla, al 31 dicembre del settimo anno;
- 2) non sussiste alcuna possibilità per l'Amministrazione finanziaria di beneficiare di un raddoppio dei termini nei casi di violazioni tributarie che comportano obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 332 c.p.p. per i reati disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000.

Per quanto concerne la decorrenza, come si evince dal comma 132, il nuovo regime è applicabile solo "agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi".

Il comma 132 della richiamata Legge di stabilità (L. n. 208/2015) precisa che:

- 1) per gli avvisi relativi ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2016 e successivi, si applica l'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 modificato dalla stessa Legge di stabilità (L. n. 208/2015);
- 2) per gli avvisi relativi ai periodi di imposta precedenti al 2016, invece, i termini per l'accertamento rimangono invariati, così come previsto dall'art. 43 ante riforma, e, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 332 c.p.p. per i reati disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000, i predetti termini sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

Infatti, il medesimo comma 132 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'art. 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".

IV. Coordinamento norme transitorie e problemi di diritto intertemporale

La modifica introdotta con D.Lgs. n. 128/2015, tuttavia, faceva 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, già notificati alla data di entrata del 2 settembre 2015.

Il problema che si pone così è costituito dal coordinamento delle norme transitorie introdotte con il D.Lgs. n. 128/2015, che faceva 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, già notificati alla data di entrata del 2 settembre 2015 e la Legge di stabilità 2016, che prevede l'applicazione dell'art. 43 ante riforma.

La giurisprudenza si è orientata verso due diverse interpretazioni sistematiche:

- la prima sostiene che le diverse discipline transitorie possono coesistere e sono applicabili con riferimento al diverso periodo temporale: l'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015 andrebbe applicato agli atti notificati ante 2 settembre 2015, mentre il comma 132 dell'art. 1 L. n. 208/2015 sarebbe, invece, applicabile a tutti gli atti successivi;
- la seconda, in contrapposizione, ritiene che, in tema di raddoppio, trovi applicazione esclusivamente la disciplina transitoria dettata dal comma 132 dell'art. 1 L. n. 208/2015, in quanto va applicata la legge posteriore, la quale ammette il raddoppio solamente qualora la denuncia penale sia inoltrata prima dello scadere dell'ordinario termine.

V. Segue: l'interpretazione della Corte di Cassazione

Sulla questione è di recente intervenuta la Corte di Cassazione, sezione quinta, con la sentenza del 9 agosto 2016, n. 16728.

Pronunciandosi su una controversia relativa ad un avviso di accertamento notificato anteriormente al 2015 avvalendosi della disciplina sul raddoppio dei termini pur in assenza di formale trasmissione della denuncia penale (avvenuta in

data successiva alla notifica dell'avviso di accertamento), la Suprema Corte ha preliminarmente ribadito il proprio consolidato orientamento secondo cui ai fini dell'operatività del raddoppio dei termini "il giudice tributario [...] deve vagliare la sola presenza dell'elemento idoneo a comportare la proroga, quindi verificare la sussistenza di seri indizi di reati utili a determinare l'insorgenza dell'obbligo di presentazione della denuncia", in quanto a tal fine "non rilevano né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale".

I Giudici di legittimità, quindi, hanno chiarito che "su tale assetto non è destinata a dispiegare effetti la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento rispettivamente dall'articolo 43 del d.P.R. 600/73 e 57 del d.P.R. 633/72".

In particolare, dalla lettura dei più volte menzionati artt. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015 e 1, comma 132, L. n. 208/2015, e nella considerazione che "l'articolo 2, terzo comma, del D.Lgs. 3 agosto 2015, n. 128 [...] non è stato modificato dalla successiva L. 208/15", la Suprema Corte ha precisato che "la disciplina transitoria [...] è articolata su due piani":

- 1) 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 dal comma 132 dell'art. 1 L. n. 208/2015, cioè la *notitia criminis* deve effettivamente trasmessa entro i termini ordinari;
- 2) qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dall'art. 2 D.Lgs. n. 128/2015, cioè il raddoppio dei termini è legittimo anche se la denuncia penale non è stata trasmessa o è stata trasmessa oltre gli ordinari termini di accertamento.

Con riferimento agli avvisi già notificati alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 128/2015, la Suprema Corte ne ha confermato la piena validità, affermando 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".

La Corte di Cassazione, infine, ha precisato che non si può giungere ad una diversa conclusione neanche invocando 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".

La sentenza della Corte di Cassazione è intervenuta su una materia particolarmente complessa, perché se l'intento del legislatore con la Legge di stabilità è stato quello di dettare una norma chiara sul termine di prescrizione, tuttavia non

è stata raggiunta la chiarezza sulla disciplina transitoria, in quanto la mancata riproposizione della clausola di salvaguardia di cui all'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015 ha dato luogo a due diverse interpretazioni in dottrina e in giurisprudenza:

- una che è orientata all'abrogazione tacita della clausola di salvaguardia, per cui la sua eliminazione non può certo dirsi dimenticanza del legislatore, bensì una chiara volontà legislativa;
- di segno opposto, invece, la pronuncia dei giudici della Corte di Cassazione, che hanno stabilito la contemporanea vigenza delle due discipline intertemporali, stabilendo un trattamento differente a seconda che l'atto sia notificato prima o dopo il 31 dicembre 2016, secondo il principio del "tempus regit actum".

Per una più approfondita conoscenza della giurisprudenza sul punto, si procede alla disamina delle sentenze emesse nel 2016 e primo periodo 2017, che affrontano la questione del coordinamento delle norme in materia di raddoppio dei termini, emesse dalle Commissioni Tributarie Regionali (Comm. Trib. Reg.).

VI. Rassegna della giurisprudenza tributaria di merito italiana in tema di raddoppio dei termini

Conformemente alla sentenza del 9 agosto 2016 n. 16728 della Corte di Cassazione, si esprimono sia la Comm. Trib. Reg. per la Sardegna Sezione/Collegio 1, con la sentenza dell'11 gennaio 2017 n. 1, sia la Comm. Trib. Reg. per la Liguria Sezione/Collegio 1 con la sentenza del 27 dicembre 2016 n. 1831.

Entrambe le sentenze sostengono che ai fini della verifica dell'operatività del raddoppio dei termini per l'accertamento, non assumono rilievo né l'effettiva presentazione della notizia di reato, né il concreto esercizio dell'azione penale, né la presenza di un'eventuale sentenza di condanna o di assoluzione, dovendo il giudice unicamente valutare l'astratta configurabilità del reato fiscale.

La sentenza dell'8 agosto 2016 n. 28 della Comm. Trib. Reg. per la Valle d'Aosta Sezione/Collegio 1 più specificamente si esprime sulla questione della successione delle leggi nel tempo, stabilendo che la disciplina del "raddoppio dei termini" per l'esercizio dell'attività di accertamento, entrata in vigore il 4 luglio 2006 con il D.L. n. 223/2006, si applica a tutti gli accertamenti per i quali a quella data non era ancora scaduto il termine di decadenza, mentre in base alla normativa vigente *ratione temporis* (fatta salva dall'art. 2 comma 3 D.Lgs. n. 128/2015 e non abrogata sul punto dalla L. n. 208/2015), il presupposto del raddoppio dei termini è rappresentato dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento e dalla sua presentazione, come affermato dalla Corte Costituzionale n. 247/2011.

Anche la sentenza del 3 agosto 2016 n. 1408 della Comm. Trib. Reg. per la Toscana Sezione/Collegio 17 afferma che non assume specifico rilievo, nella tematica dell'idoneità di

denuncia penale presentata dopo la scadenza del termine di decadenza ordinario a produrre l'effetto del raddoppio, precisando però che il raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento non è estendibile all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP), essendo questa un'imposta reale non incidente sul reddito.

La sentenza del 12 luglio 2016 n. 4078 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia Sezione/Collegio 44 ribadisce che il raddoppio dei termini di accertamento previsto dagli artt. 43 D.P.R. n. 600/1973 e 57 D.P.R. n. 633/1972 nella versione originaria non richiede che la denuncia penale debba intervenire prima dello spirare del termine ordinario e afferma che per gli avvisi di accertamento, notificati fino al 2 settembre 2015, la L. n. 208/2015, al comma 132, non ha abrogato nemmeno tacitamente la clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 2 comma 3 D.Lgs. n. 128/2015, per il quale restano salvi gli effetti degli avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del detto ultimo decreto.

Sempre in senso conforme alla sentenza della Corte di Cassazione, si esprime la sentenza del 17 maggio 2016 n. 2922 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia Sezione/Collegio 29, che ribadisce che l'unica condizione per il raddoppio dei termini è la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga e indipendentemente dal suo adempimento e che pertanto, la denuncia penale presentata dopo la scadenza del termine ordinario non comporta la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento.

Medesimo concetto viene espresso anche nella sentenza del 13 giugno 2016 n. 1616 della Comm. Trib. Reg. per l'Emilia Romagna Sezione/Collegio 12, nella quale si afferma che la decorrenza dei termini dell'attività di accertamento a fini prescrittivi, ha luogo a partire dalla *notitia criminis* ed il raddoppio dei termini art. 37, comma 24, D.L. n. 223/2006, opera anche nel caso in cui la notizia di reato sia successiva allo scadere del termine ordinario per l'accertamento.

In senso difforme alla sentenza della Corte di Cassazione, si esprime la sentenza del 3 ottobre 2016 n. 5035 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia Sezione/Collegio 38 che affronta in maniera chiara la questione della successione delle norme nel tempo, precisando che la L. n. 208/2015, con l'art. 1, commi da 130 a 132, innovando la disciplina previgente sui termini per l'accertamento, ha stabilito, a partire dall'anno di imposta 2016, un termine unico di 5 anni (ovvero di 7 anni in caso di omessa dichiarazione o presentazione di dichiarazione nulla) ed eliminato la possibilità di raddoppio dei termini in presenza di violazioni comportanti obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, mentre per gli atti di accertamento relativi alle annualità fino al 2015, ha introdotto un apposito regime transitorio che continua a contemplare la possibilità di raddoppio dei termini, ma solo se la *notitia criminis* sia stata presentata o trasmessa all'Autorità giudiziaria competente entro i termini ordinari di accertamento.

La suddetta sentenza conclude che questa disposizione ha natura procedimentale e si applica anche agli atti emessi nelle annualità precedenti al 2016 e non ancora definitivi, di conseguenza, è nullo l'avviso di accertamento notificato con i termini raddoppiati, prima dell'entrata in vigore della L. n. 208/2015, se la notizia di reato è stata trasmessa all'Autorità giudiziaria oltre gli ordinari termini di accertamento.

Anche la sentenza del 14 luglio 2016 n. 1891 della Comm. Trib. Reg. per la Puglia Sezione/Collegio 25 afferma che in tema di imposte dirette ed IVA, la clausola di salvaguardia portata dall'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015, che aveva previsto la validità degli avvisi di accertamento notificati entro il 2 settembre 2015, relativi agli anni di imposta fino al 2015, deve ritenersi implicitamente abrogata dalla Legge di stabilità 2016, con la conseguenza che l'Ufficio, per avvalersi del raddoppio dei termini, avrebbe dovuto presentare denuncia penale entro la scadenza del termine ordinario. Inoltre, afferma che in tema di imposte dirette ed IVA, l'Ufficio per avvalersi del raddoppio dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento – a fronte di una specifica eccezione del contribuente – ha l'onere di produrre in giudizio la denuncia penale, costituente necessario presupposto per avvalersi del suddetto raddoppio, al fine di consentire al giudice di verificare, per esempio, l'eventuale prescrizione del reato e, pertanto, l'utilizzo strumentale della denuncia.

La sentenza del 28 giugno 2016 n. 1758 della Comm. Trib. Reg. per l'Emilia Romagna Sezione/Collegio 1, sempre in senso difforme alla sentenza della Cassazione, specifica la questione dell'inapplicabilità del principio di specialità, affermando che il raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di obbligo di denuncia, ex art. 331 c.p.p., relativamente ai reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, ai sensi dell'art. 57 D.P.R. n. 633/1972, così come emendato dal D.Lgs. n. 128/2015, ha luogo solo previo effettivo invio della denuncia entro i termini ordinari per l'accertamento, cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il regime transitorio, di cui all'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015 – che fa salvi gli effetti di determinati atti quali gli avvisi di accertamento, i provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e altri atti impugnabili con cui l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, gli inviti a comparire (ex art. 5 D.Lgs. n. 218/1997), nonché i processi verbali di constatazione (ex art. 24 L. n. 4/1929) notificati o di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del decreto) – deve ritenersi tacitamente abrogato (ai sensi dell'art. 15, prel., dall'art. 1, comma 132, L. n. 208/2015), non risultando applicabile il criterio di specialità.

La sentenza del 30 maggio 2016 n. 3242 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia Sezione/Collegio 13 affronta la questione dell'obbligo di conservazione della documentazione da parte del contribuente dopo la scadenza del termine ordinario di accertamento, affermando che l'omessa produzione di documenti, per i quali non sussisteva più l'obbligo di conservazione al momento della richiesta avanzata dall'Agenzia

delle Entrate, non può generare un accertamento, ormai fuori termine, dal quale scaturisce l'obbligo di denuncia.

Il raddoppio dei termini, infatti, opera solo se l'obbligo di denuncia sussiste prima della scadenza ordinaria dei termini per l'accertamento (nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate chiedeva al contribuente, nel dicembre 2013, la documentazione contabile relativa all'anno di imposta 2007. Il contribuente non era in grado di evadere la richiesta poiché, spirati i termini di conservazione obbligatoria, si era liberato della documentazione divenuta ormai inutile. L'Agenzia delle Entrate notificava quindi l'accertamento con il quale disconosceva tutti i costi e, di conseguenza, denunciava penalmente il contribuente).

Sempre in senso difforme alla sentenza della Cassazione, si esprime la sentenza del 16 maggio 2016 n. 1295 della Comm. Trib. Reg. per l'Emilia Romagna Sezione/Collegio 10, che afferma che l'art. 1, comma 132, L. n. 128/2015, deve intendersi norma di interpretazione autentica dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, con riguardo, in particolare, alla necessità, per l'Amministrazione, di sporgere concretamente denuncia di reato al fine di poter godere del raddoppio dei termini per l'attività di accertamento.

L'art. 37 D.L. n. 223/2006 era interpretato, prima dell'emanazione della L. n. 128/2015, nel senso della sufficienza di una fattispecie di reato, anche non concretamente denunciata, ai fini dell'estensione dei termini di accertamento, mentre la novella legislativa, chiarendo che il raddoppio opera solo nei casi in cui la denuncia sia stata elevata entro i termini ordinari dell'attività di accertamento, ha definitivamente chiarito la necessità della effettiva presentazione di denuncia da parte dell'Amministrazione nei confronti del contribuente accertato (art. 331 c.p.p.; art. 37 D.L. n. 223/2006; art. 1, comma 132, D.Lgs. n. 128/2015).

Medesima opinione viene espressa dalla sentenza del 22 gennaio 2016 n. 386 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia Sezione/Collegio 5, che afferma che il comma 132 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016 ha implicitamente abrogato l'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 128/2015: conseguentemente, per tutti gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 – e, quindi, anche per quelli già notificati precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128/2015 – l'Ufficio, per avvalersi del raddoppio dei termini, deve aver presentato (o presentare) la denuncia penale entro la scadenza del termine ordinario.

Come si evince dall'analisi delle sentenze nella giurisprudenza tributaria di secondo grado, la normativa transitoria, pertanto, non ha ancora trovato un'interpretazione univoca, neppure dopo la pronuncia della Corte di Cassazione con sentenza del 9 agosto 2016 n. 16728.