

**IL PROBLEMA DEL RADDOPPIO DEI TERMINI PER GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO RELATIVI AI PERIODI DI IMPOSTA PRECEDENTI AL 2016**

A cura dell’Avv. Prof. Elio Cocorullo

La Giurisprudenza Tributaria sta vivendo una significativa contrapposizione in merito all’eventuale raddoppio dei termini per gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta precedenti al 2016. Infatti, la Corte Suprema di Cassazione (per tutte v. Cass. n. 9670 del 14 aprile 2017) offre una interpretazione dell'art. 2 comma 3 dlgs. 128/2015 e dell'art. 1 comma 132 l. 208/15 contraria a principi generali del diritto e al dettato costituzionale, oltre ad essere, comunque, in pieno contrasto con tutte le Corti di merito (ex multis CTR Lombardia-Milano n.3486/2017 depositata il giorno 1.09.2017) che, finora, hanno conosciuto del problema.

Secondo la Cassazione, sussisterebbero contemporaneamente due normative, l’art. 43 ex art. 1 comma 131 e 132 l. 208/2016 e l’art. 43 ex art. 2 dlgs.128/2015, con buona pace dell’art. 15 disp. prel..

Nel frattempo, innanzitutto va detto che la disposizione transitoria di cui all'art. 2 comma 3 dlgs. 128/2015, in deroga agli altri due commi dell’art. cit., era già inapplicabile al tempo della sua introduzione per manifesta illegittimità costituzionale in relazione all’art. 3 Cost., nonché per violazione dell’art. 3 comma 3 dello Statuto del Contribuente. Infatti, la formulazione dell’art. 43 dpr 600/73, introdotta dal dlgs. 128/2015, mostrava due rilevantissime differenze con il precedente testo del citato articolo.

Innanzitutto, non era più il mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo della denuncia penale (Corte Cost. n. 247/2011) a determinare il raddoppio dei termini, bensì la denuncia stessa; in secondo luogo, la denuncia non poteva essere presentata in qualunque momento ma, necessariamente, entro la scadenza ordinaria dei termini per l’accertamento.

Ne conseguiva che, a mente dell’art. 2 comma 3 dlgs. 128/2015, in vigore dal 2.09.2015, laddove due soggetti avessero posto in essere una identica condotta tributaria penalmente rilevante nello stesso anno di imposta, avrebbero potuto essere assoggettati a diversa disciplina senza alcuna ragione giuridica o differente situazione soggettiva. Infatti, il raddoppio dei termini:

* se al 2.09.2015 fosse già stato notificato un accertamento entro il termine raddoppiato, sarebbe stato operante a prescindere dal momento della presentazione della denuncia penale;
* se al 2.09.2015 ancora non fosse stato notificato un accertamento, all'opposto, sarebbe stato operante solo a seguito di una denuncia penale, presentata necessariamente entro i termini dell'accertamento ordinario.

Facendo eventualmente salvi gli effetti di atti notificati entro il 2.09.2015 anche se sprovvisti di prodromica tempestiva denuncia penale, si sarebbero regolate fattispecie uguali in maniera inaccettabilmente differente. D'altronde, l’unica normativa vigente al 2.09.2015 era quella che riteneva operante il raddoppio dei termini solo in presenza di una denuncia penale presentata entro i termini ordinari dell’accertamento.

Se alle vicende anteriori al 2.09.2015 si fosse dovuto inspiegabilmente applicare ancora la normativa nella pregressa formulazione, il Legislatore non avrebbe introdotto una deroga alla disciplina appena approvata: ossìa, lo stesso comma 3 cit. aveva senso solamente con la vigenza di quanto stabilito ai commi 1 e 2 dell'art. 2 cit.. La illegittima salvezza degli effetti di atti notificati entro il 2.09.2015 non discendeva da una normativa pregressa al dlgs. n. 128/2015, bensì dallo stesso decreto legislativo e, soprattutto, le fattispecie che ancora non erano state oggetto di accertamento non erano diverse da quelle già accertate: di conseguenza, il comma 3 dell’art. 2 cit. che le avrebbe volute regolare in maniera differente, benché esse non lo fossero, è certamente incostituzionale.

Inoltre, l'art. 2 comma 3 dlgs. 128/2015, nel derogare all’art. 43 D.P.R. 600/73 (che, nella formulazione ex all’art. 2 dlgs. 128/2015, rendeva validi gli accertamenti notificati in un termine raddoppiato solo se preceduti da una denuncia penale presentata entro i termini ordinari dell’accertamento), violava anche l’art. 3 comma 3 dello Statuto del Contribuente, che testualmente recita: «*I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*» prorogando illegittimamente un termine di decadenza ormai spirato.

La legge di stabilità n. 208/2015 ha però opportunamente cancellato queste illegittimità e, tra l'altro, anche il raddoppio dei termini. Infatti, oggi è in vigore il nuovo testo dell’art. 43 dpr 600/73, così come novellato dall’art. 1 comma 131 l. 208/2015, che ha sostituito la precedente formulazione ex dlgs. 128/2015.

E poiché "*le norme transitorie sono quelle norme dettate espressamente allo scopo di regolare il passaggio da una disciplina ad un'altra, in modo che sia più facilmente individuabile la regola giuridica che deve essere applicata a tutte quelle situazioni che non si sono ancora esaurite al momento dell'entrata in vigore del nuovo diritto*" (Guastini R., Fonti del diritto – fondamenti teorici, Milano, 2010, p. 286), l'eventuale abrogazione di quel "nuovo diritto" travolge anche quelle "*norme dettate espressamente allo scopo di regolare il passaggio da una disciplina ad un'altra*". Di conseguenza, poiché il comma 3 dell’art. 2 dlgs. 128/2015 è stato dettato per regolare il passaggio dalla vecchia formulazione dell’art. 43 dpr. 600/73 alla nuova ex dlgs. 128/2015, venuto meno quest’ultimo per l’abrogazione operata dall'art. 1 comma 131 l. 208/2015, è perciò venuto meno anche il predetto comma 3 dell’art. 2 dlgs. 128/2015, poiché non c'è più "altra disciplina" e alcun passaggio da regolare.

Dinanzi alla abrogazione espressa della norma principale, deve quindi intendersi abrogata anche la norma transitoria ad essa collegata, cioè il comma 3 dell’art. 2 dlgs. 128/2015!

Ulteriore conferma di quanto sopra è offerta proprio dalla legislazione attualmente vigente, perché anche in essa, come accaduto per il dlgs. 128/2015, vi è una disposizione transitoria.

Il Legislatore, infatti, ha voluto di nuovo legare due norme ad analoga sorte, utilizzando l’espressione “*Tuttavia*” all’inizio del terzo periodo del comma 132 art. 1 l. 208/2015 nel quale, in relazione ai periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31.12.2016, pure introduce una disposizione transitoria in deroga. Infatti, poiché sono mutati i termini di decadenza per procedere agli accertamenti, nel rispetto stavolta dell’art. 3 dello Statuto del Contribuente, il Legislatore ha correttamente conservato inalterati i termini di decadenza per la notifica degli accertamenti per i periodi di imposta precedenti al 2016, unitamente alla previsione del raddoppio dei termini in caso di denuncia presentata entro il quarto anno successivo alla data di presentazione della dichiarazione.

Se il Legislatore avesse voluto diversamente operare, come sostenuto dalla Cassazione, al comma 132 art. 1 l. 208/2015 anzicchè scrivere: “*Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater …*” avrebbe semplicemente stabilito: “*Resta fermo quanto disposto dal comma 3 art. 2 dlgs. 128/2015 e dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater …*”

Avendo comunque introdotta una deroga, non c’era difficoltà ad inserirne anche un’altra, se voluta!

Il legislatore ha dettagliato con il secondo ed il terzo periodo del comma 132 cit. le stesse fattispecie di cui all’art. 2 comma 3 dlgs. 128/2015 proprio per disciplinarle diversamente dal decreto delegato per cui è evidente che l’art. 2 dlgs 128/2015 sia stato integralmente abrogato dai commi 131 e 132 art. 1 l. 208/2015.

Peraltro, il comma 132 art. 1 l. 208/2015 si affranca dalle notifiche degli accertamenti per considerare esclusivamente l’anno di imposta come oggettivo criterio di riferimento per l’applicazione della corretta normativa e chiarisce che la nuova formulazione dell’art. 43 dpr 600/73 si applica a partire dall’anno di imposta 2016, e che ”*per i periodi di imposta precedenti*”, tutti, nessuno escluso, il termine di decadenza per la notifica degli accertamenti è rimasto quello di quattro anni e sempre per tutti i periodi di imposta precedenti il predetto termine di decadenza si raddoppia “qualora la denuncia…sia presentata o trasmessa” entro il termine ordinario.

Infine, va detto che l'espressione “*Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati*”, non significa che questo periodo si rivolge solo a quegli accertamenti ancora non notificati, ossia solo a quelli che devono (nel senso di dovranno) essere notificati. Infatti, la forma verbale devono utilizzato dall'art. 1 comma 132 l.208/2015 è il presente atemporale (il cd. tempo delle leggi), che consente di applicare la norma ad uno qualunque dei periodi di imposta precedenti al 2016. E sempre di presente atemporale trattasi laddove si legge: “*il raddoppio non opera qualora la denuncia … sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini*”, altrimenti la disciplina appena richiamata sul raddoppio dei termini non potrebbe essere applicabile ai "*periodi di imposta precedenti*" (art. 1, comma 132 cit.) ossìa agli anni fino al 2015 ove la denuncia fosse già stata presentata.

Infine, non può tacersi che l’avversata interpretazione offerta dalla Cassazione, riproponendo un diverso regime normativo a seconda dell’avvenuta notifica o meno di un accertamento, ricade nella stessa incostituzionalità che ha afflitto il comma 3 dell’art. 2 dlgs. 128/2015 in relazione all’art. 3 Cost., poiché due fattispecie uguali sarebbero diversamente disciplinate a seconda dell’eventuale notifica, o meno, di un avviso di accertamento.

avv. prof. Elio Cocorullo