



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

PARTE SECONDA

Il problema del raddoppio dei termini per gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta precedenti al 2016

di Elio Cocorullo

Presidente della Camera degli Avvocati tributaristi di Napoli

MASSIMA

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; qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 siano già stati notificati, si applica la disciplina dettata dall'art. 2 del D.Lgs n.128/2015.

ABSTRACT

For the Supreme Court judgment of 16 August 2016, n.16728, Law n.208/2015 would not repeal art. 2 paragraph 3 of the legislative decree n.128/2015, which, however, linked to the same end art. 43 DPR n.600/73, reformulated by art. 2 paragraph 1 and 2 of legislative decree n.128/2015, because its transitional provision, was repealed consequential to the repeal of the first two paragraphs of art. 2 cit.. As a result, for the previous tax years 2016 doubling of terms of assessment applies only if a criminal complaint lodged in ordinary terms of the assessment.

SINTESI

Per la sentenza della Corte Suprema del 16 agosto 2016, n.16728, la legge n.208/2015 non avrebbe abrogato l'art. 2 comma 3 del D.Lgs n.128/2015 che, invece, legato alla medesima sorte dell'art. 43 DPR n.600/73, riformulato dall'art. 2 comma 1 e 2 del D.Lgs n.128/2015 in quanto sua disposizione transitoria, è stato abrogato consequenzialmente all'abrogazione dei primi due commi dell'art. 2 cit.. Di conseguenza, ai periodi di imposta precedenti al 2016 il raddoppio dei termini per l'accertamento si applica solamente in caso di denuncia penale presentata nei termini ordinari dell'accertamento.

La sentenza della Corte Suprema di Cassazione del 9 agosto 2016 n.16728, che per la prima volta ha conosciuto del raddoppio dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento dopo l'approvazione della l. n.208/2015, non può essere apprezzata per l'esito della sua funzione nomofilattica.

Essa, infatti, a nostro sommessimo avviso, offre una interpretazione dell'art. 2, comma 3, D.Lgs n.128/2015, e dell'art. 1, comma 132, l. n.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 Milano n.386/5/2016 in www.rivistadirittotributario.it, CTR Milano n.2898/67/2016 in www.italiaoggi.it, CTP Reggio Emilia n.90/11/2016 in www.rivistadirittotributario.it, CTR Roma n.951/01/2016, CTR Roma n.20399/41/16 in www.iltributo.it, CTP Firenze 447/06/2016 in www.rivistadirittotributario.it, CTP Torino n.2019/01/2016 in www.tcnnotiziario.it, CTP Napoli n.5878/19/2016) che, finora, hanno conosciuto del problema.

La sentenza in esame è di 7 pagine. Fino a circa metà della sesta pagina è esposto il fatto e la motivazione che però riporta solo il testo dell'art. 2 comma 3 del D.Lgs n.128/2015 e quello dell'art.1 comma 132 l. n.208/2015.

Nella settima pagina, scritturata per metà, sostanzialmente c'è solo il dispositivo, per cui la funzione nomofilattica è affidata ad una sola mezza pagina, la sesta, nella quale la Corte Suprema scrive: *“La disciplina transitoria, per conseguenza, è articolata su due piani: a – 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. 208/2015; b – qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 siano già stati notificati, si applica la disciplina dettata dall'art. 2 del D.Lgs n.128/2015”* (Cass., Sez. trib. 9 agosto 2016, n.16728, in www.rivistadirittotributario.it).

In altri termini, secondo la predetta sentenza sussisterebbero contemporaneamente due normative, l'art. 43 ex art. 1 comma 131 e 132 l. n.208/2016 e l'art. 43 ex art. 2 D.Lgs n.128/2015, con buona pace dell'art. 15 disp. prel..

Mutuando parole d'altri, e non di pochi, “appare senz'altro auspicabile che la Suprema Corte, spogliandosi dei panni – di cui troppo spesso si appropria – di aprioristico difensore della ragion fiscale e riappropriandosi di quelli – che l'ordinamento le assegnerebbe – di nune tutelare del diritto, riesamini *funditus* la questione dell'applicabilità della disciplina retroattiva dettata dal comma 132 della

legge di stabilità per il 2016 anche agli avvisi di accertamento notificati in precedenza” (Farri F., in <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/08/24/termini-raddoppiati>).

Nel frattempo, innanzitutto va comunque detto che la disposizione transitoria di cui all'art. 2 comma 3 D.Lgs n.128/2015, in deroga agli altri due commi dell'art. cit., era già inapplicabile al tempo della sua introduzione.

Sul punto, infatti, già al II Forum nazionale organizzato il 2 e 3 ottobre 2015 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili su “L’attuazione della delega fiscale” sollevammo la manifesta illegittimità costituzionale dell’art. 2, comma 3, D.Lgs n.128/2015, in relazione all’art. 3 Cost., nonché la violazione dell’art. 3, comma 3, dello Statuto del Contribuente. Infatti, la formulazione dell’art. 43 DPR 600/73, introdotta dal D.Lgs n.128/2015, mostrava due relevantissime 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 D.Lgs n.128/2015, in vigore dal 02-09-2015, laddove due soggetti avessero posto in essere una identica condotta tributaria penalmente rilevante nello stesso anno di imposta (2006, 2007, 2008, 2009 ecc.) avrebbero potuto essere assoggettati a diversa disciplina senza alcuna ragione giuridica o differente situazione soggettiva. Infatti, il raddoppio dei termini:

- se al 2 settembre 2015 fosse già stato notificato un accertamento entro il termine raddoppiato, sarebbe stato operante a prescindere dal momento della presentazione della denuncia penale o addirittura della denuncia stessa;
- se al 2 settembre 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 02-09-2015 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 settembre 2015 era quella che riteneva operante il raddoppio dei termini solamente in presenza di una denuncia penale presentata entro i termini ordinari dell'accertamento. Se alle vicende anteriori al 2 settembre 2015 si fosse dovuto inspiegabilmente applicare ancora la normativa nella pregressa formulazione, il Legislatore non avrebbe introdotto una deroga alla disciplina appena approvata: ossia, 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 settembre 2015 non discendeva da una normativa pregressa al D.Lgs n.128/2015, bensì dallo stesso D.Lgs 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 D.Lgs n.128/2015 che le avrebbe volute regolare in maniera differente, benché esse non lo fossero, è certamente incostituzionale.

Inoltre, l'art. 2 comma 3 D.Lgs n.128/2015 violava anche l'art. 3 comma 3 dello Statuto del Contribuente

Infatti, l'art. 43 DPR n.600/73 nella formulazione di cui all'art. 2 D.Lgs n.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. La deroga a tali disposizioni introdotta con il comma 3 del medesimo articolo, però, oltre a quanto poc'anzi rilevato, violava anche il dettato dell'art. 3 comma 3 della l. n.212/2000 che testualmente recita: *«I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati»*. Riconoscere valenza agli accertamenti per i quali il termine ordinario è scaduto da tempo senza che sia stata presentata alcuna denuncia, e per i quali la denuncia stessa non possa essere più presentata entro il termine "breve", significava certamente violare l'art. cit. dello Statuto del Contribuente perché veniva ingiustificatamente ed illegittimamente prorogato 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 n.600/73, così come novellato dall'art. 1 comma 131 l. n.208/2015, che ha sostituito la precedente formulazione dell'art. 43 DPR n.600/73 ex D.Lgs n.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 D.Lgs. n.128/2015 è stato dettato per regolare il passaggio dalla vecchia formulazione dell'art. 43 DPR n.600/73 alla nuova ex D.Lgs n.128/2015, venuto meno quest'ultimo per l'abrogazione operata dall'art. 1 comma 131 l. 208/2015, è perciò venuto meno, ovviamente, anche il predetto comma 3 dell'art. 2 D.Lgs n.128/2015, poiché non c'è più "altra disciplina" e alcun passaggio da regolare.

Ulteriore conferma e conforto di questa conclusione, poi, è offerto anche dalla interpretazione letterale dello stesso comma 3 dell'art. 2 D.Lgs n.128/2015.

Infatti, dopo i primi due commi dell'art. 2 D.Lgs n.128/2015 nei quali per la prima volta viene introdotta una oggettiva limitazione al raddoppio dei termini, il Legislatore interviene (molto male, è già stato detto altrove) per disciplinare *medio tempore* la vicenda.

E che abbia voluto dettare una norma certamente transitoria, dipendente dai precedenti commi, lo si può agevolmente rilevare nella seconda parola del primo rigo: "Sono *comunque* fatti salvi...". Quel "*comunque*" lega incontrovertibilmente la disposizione del comma 3 a quanto stabilito nei precedenti due commi per i quali, e solo per i quali, precisa che "tuttavia", "ciononostante", "*comunque*" sono fatti salvi gli effetti degli avvisi... già notificati, ossia, gli effetti degli avvisi già notificati

si sottraggono a *quella* regola di cui ai primi due commi dell'art. 2 D.Lgs n.128/2015. E che questa sia l'unica interpretazione possibile lo conferma la considerazione che quell'avverbio "*comunque*" non ha altra funzione e scopo che legare, circoscrivere il terzo comma ai primi due commi. Infatti, ai fini della regolamentazione di fattispecie pregresse già notificate, il "*comunque*" è assolutamente inutile: eliminandolo, nulla sarebbe mutato nella disciplina, tranne il carattere della transitorietà, della deroga a quanto disposto dai primi due commi, tranne, cioè, l'innegabile correlazione del terzo comma ai primi due.

L'inserimento di quel "*comunque*", pertanto, strumentale solo a quanto appena precisato ed a null'altro, non può assolutamente lasciare spazio ad altre errate conclusioni: il comma 3 art. 2 cit. è indissolubilmente legato ai primi due commi dell'art. 2 cit. dei quali segue la sorte e la consequenziale abrogazione.

E' agevole concludere, allora, che dinanzi alla abrogazione espressa della norma principale, a più forte ragione si deve intendere abrogata anche la norma transitoria ad essa collegata, cioè il comma 3 dell'art. 2 D.Lgs n.128/2015!

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

Il Legislatore, infatti, ha voluto di nuovo legare due norme ad analoga sorte, stavolta non utilizzando l'espressione "*comunque*" bensì l'espressione "*Tuttavia*", all'inizio del terzo periodo del comma 132 art. 1 l. n.208/2015 nel quale, in relazione ai periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 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 comma 3 l. n.212/2000 Statuto del Contribuente, il Legislatore ha correttamente conservato inalterati i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento 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 nella

interpretazione della Cassazione, alla fine del comma 132 art. 1 l. 208/2015 anziché scrivere solamente: “Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-*quater* del DL 28 giugno 1990, n.167...” avrebbe semplicemente stabilito: “Resta fermo quanto disposto dal comma 3 art. 2 D.Lgs n.128/2015 e dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-*quater* del DL 28 giugno 1990, n.167...”

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

Ma non era affatto voluta, e perciò non è stata inserita!

Il legislatore si è dato cura di dettagliare con il secondo ed il terzo periodo del comma 132 cit. le stesse fattispecie di cui all'art. 2, comma 3, D.Lgs n.128/2015, proprio per disciplinarle diversamente dal decreto delegato per cui, anche per questa evidente conclusione interpretativa, l'art. 2 D.Lgs n.128/2015 è stato integralmente abrogato dai commi 131 e 132 art. 1 l. n.208/2015.

Peraltro, il comma 132 art. 1 l. n.208/2015 si affranca dalle eventuali notifiche degli accertamenti per considerare esclusivamente l'anno di imposta come oggettivo criterio di riferimento per l'applicazione della corretta normativa e chiarisce inequivocabilmente che la nuova formulazione dell'art. 43 DPR n.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 avvisi di accertamento è rimasto quello di quattro anni e sempre per tutti i periodi di imposta precedenti, nessuno escluso, il predetto termine di decadenza si raddoppia “qualora la denuncia... sia presentata o trasmessa” entro il termine ordinario.

In altri termini, il Legislatore, al fine di evitare ulteriori illegittimità e violazioni, con la l. 208/2015, ha definitivamente abbandonato ogni riferimento a eventuali notifiche di avvisi di accertamento, perché elementi troppo variabili, soggettivi, ed ovviamente inidonei a poter rappresentare un elemento oggettivo di riferimento per l'applicazione di una norma al posto di un'altra: di conseguenza, è stato correttamente scelto il criterio della legge uguale per tutti e dell'anno di imposta. In

tal modo, non vi sarebbe stata più alcuna incertezza su quale dovesse essere la disciplina da applicare, in quanto non lasciata alla verifica della sussistenza o meno di attività di terzi (avvisi di accertamento) bensì alla incontestabile individuazione dell'anno di imposta al quale riferirsi.

Infine, e solo per completezza interpretativa e per sgombrare il campo da ogni possibile equivoco, va detto che l'espressione "Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati", non significa affatto 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, il tempo verbale utilizzato dall'art. 1 comma 132 l. n.208/2015 non è il presente *pro futuro*: quest'ultimo infatti, è un tempo utilizzato soprattutto nel registro colloquiale e non certo in una disposizione normativa, e sarebbe ipotizzabile solo se esistesse la certezza dell'avvenimento che, nella specie, ovviamente non c'è. Pertanto, ma non c'erano dubbi, il tempo verbale utilizzato dall'art. 1 comma 132 l. n.208/2015 è il presente atemporale (Bocchioli M., Gerolin L., Grammatica Italiana dalla A alla Z, Milano, 2006, p. 87) il c.d. tempo delle leggi, ossia quel tempo che, come è noto, esprime un fatto di validità permanente, la cui espressione ha valore solo grammaticale e non cronologico ("il presente atemporale enuncia constatazioni e verità valevoli in ogni tempo" Treccani.it, voce *presente*). Di conseguenza, nel secondo periodo del comma 132 art. 1 l. n.208/2015, il *devono* de "gli avvisi di accertamento *devono essere notificati*" è la predetta forma verbale che consente di applicare la norma ad uno qualunque dei periodi di imposta precedenti al 2016. Il presente atemporale, infatti, è acronico, fuori dal tempo (Monaco R., in Grammatica-Italiana.it., voce *Il presente*) per cui può e deve essere indistintamente riferito a ciascun periodo di imposta precedente al 2016. In conclusione, quindi, gli accertamenti relativi a ciascun anno di imposta precedente al 2016 "devono essere notificati", nell'ovvio senso che la regola è: l'accertamento per un certo anno di imposta deve essere notificato, "a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione" e se per l'anno 2010, ad esempio, ancora non c'è stata notifica, l'Ufficio incorrerà nella prevista decadenza, e se per gli anni 2007, 2008, 2009 e 2010 non è stata presentata alcuna denuncia penale nei termini di cui al terzo periodo del citato comma 132, l'Amministrazione Finanziaria non potrà beneficiare di alcun raddoppio dei termini.

E sempre di presente atemporale trattasi alla fine del terzo periodo del comma 132 dell'art. 1 l. n.208/2015, laddove testualmente si legge: "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".

Infatti, è fin troppo evidente che pure questo presente è "fuori dal tempo", altrimenti la disciplina appena richiamata sul raddoppio dei termini non potrebbe essere applicabile ai "periodi di imposta precedenti" (art. 1, comma 132 cit.) ossia agli anni fino al 2015 ove la denuncia fosse già stata presentata.

In conclusione, nel comma 132 dell'art. 1 l. n.208/2015 il Legislatore utilizza sempre il presente atemporale, per indicare che la regola possa essere indistintamente applicata a tutte le fattispecie ipotizzate: di conseguenza, come l'espressione "*sia presentata o trasmessa*" deve necessariamente riferirsi a tutte le annualità pregresse fino al 2015, *tra l'altro proprio* per non compromettere un efficace e tempestivo lavoro degli stessi Uffici Finanziari, parimenti l'espressione "*devono essere notificati*" comprenderà, per quanto detto sopra in relazione al presente atemporale, tutti "i periodi di imposta precedenti" al 2016.

Infine, e solo per completezza, non può tacersi che l'avversata interpretazione offerta dalla Cassazione con la sentenza qui annotata, riproponendo un diverso regime normativo a seconda dell'avvenuta notifica o meno di un avviso di accertamento, ricade tra l'altro nella stessa incostituzionalità che ha afflitto il comma 3 dell'art. 2 D.Lgs n.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.

Sent. Cass. Civile Sez. 5 Num. 16728 Anno 2016 Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 09/08/2016

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n.14452 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto **da Agenzia delle entrate**, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n.12, si domicilia:

- Ricorrente -

Contro

Fallimento di s.p.a. Unicar Furgonature, in persona del curatore *pro tempore*;

- Intimato -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sezione 12, depositata in data 24 settembre 2012, n.60;

RG n.14452/13

Angelina Maria Perrino estensore

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 12 aprile 2016 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

udito per l'Agenzia l'avvocato dello Stato Giovanni Palatiello;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Luigi Cuomo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Fatto

L'Agenzia ha contestato alla società, relazione all'anno d'imposta 2001, l'importo di una fattura passiva concernente l'immobile sede della società, d'importo nettamente superiore a quello indicato nel relativo contratto di locazione.

La contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento in questione, eccependo la decadenza dell'ufficio dal potere impositivo e deducendo nel merito di aver regolarmente pagato l'importo equivalente a quello portato nella fattura contestata per gli anni dal 2002 al 2004.

La Commissione tributaria provinciale ha respinto il ricorso, mentre quella regionale ha accolto l'appello della contribuente, in base alla considerazione che, benché il processo verbale di constatazione del 3 ottobre 2008 avesse evidenziato l'obbligo di denuncia penale, questa è stata presentata soltanto in data 21 aprile 2009, ossia dopo l'emissione dell'avviso di accertamento ed è stata

<<fulmineamente>> archiviata, risultando inidonea a determinare il raddoppio del termine per l'accertamento.

Avverso questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, affidato ad un unico motivo, cui non v'è replica.

Diritto

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ex art. 360, comma 1, n.3, c.p.c., l'Agenzia si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del DPR n.600/73, sostenendo che il presupposto di operatività del raddoppio del termine sta nella mera sussistenza dei presupposti per la denuncia penale, non già nella effettiva presentazione di essa.

Per effetto dell'art. 37 del DL n.223/06 e dell'art. 43 del DPR n.600/73, dispone che <<in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs 10 marzo 2000, n.74, i termini di cui ai commi precedenti, cioè gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione>>. Disposizione analoga è dettata per l'Iva dall'art. 57 del DPR n.633/72, là dove il comma 26 dell'art. 37 stabilisce che il raddoppio si applica dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore dello stesso decreto, siano ancora pendenti i termini ordinari per l'accertamento.

Questa Corte ha aggiunto che il raddoppio dei termini, in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia, trova applicazione anche con riferimento all'attività di controllo della spettanza del credito d'imposta (Cass. 11 febbraio 2012, n.22587).

2. Quando la disciplina è giunta all'esame della Consulta, la Corte (sent. 25 luglio 2011, n.247) ha stabilito che il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento come regolato dal DL n.223/06 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell'obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata.

Per questo motivo, ha soggiunto la Corte, non ha rilievo il fatto che la denuncia sia stata compiuta in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati. In questo contesto, ha ulteriormente precisato, l'obbligo di denuncia, da un lato, sussiste solo ove vi siano seri indizi di reato, il che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario; dall'altro, non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione.

2.1. Il giudice tributario, in definitiva, 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, senza estendere l'esame all'accertamento del reato.

3. L'intervenuta archiviazione della denuncia, per quanto fulminea, non è di per se stessa d'impedimento all'applicazione del più lungo termine per l'accertamento, proprio perché 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, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (in termini, Cass. 15 maggio 2015, n.9974).

4. 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'art. 43 del DPR n.600/73 e dall'art. 57 del DPR n.633/72.

Con i commi da 130 a 132 dell'art. 1 della l. 28 dicembre 2015, n.208, il legislatore ha dettato una nuova disciplina dei termini di accertamento, disponendo la sostituzione dei suddetti art. 57 del DPR n.633/72 e art. 43 del DPR n.600/73, di guisa che, per i profili d'interesse, gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 del DPR n.633/72, nonché quelli considerati dal DPR n.600/73 <<...devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione>> (commi 130 e 131), senza alcuna previsione di raddoppio di termini.

4.1. Il legislatore ha peraltro dettato anche una disciplina transitoria, sia pure affidata ad una combinazione di rimandi.

Per un verso, difatti, il comma 132 dell'art. 1 dinanzi richiamato prescrive che <<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 31 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi>>, aggiungendo 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>> ed ulteriormente specificando che <<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 D.Lgs 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 DL 28 giugno 1990, n.167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n.227, e successive modificazioni>>.

Per altro verso, ed è questa ipotesi che viene in considerazione, si è stabilito anche 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>> (art. 2, terzo comma, del D.Lgs 3 agosto 2015, n.128, che non è stato modificato dalla

successiva l. n.208/15).

La disciplina transitoria, per conseguenza, è articolata su due piani:

a) qualora gli avvisi di accertamento, sta 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.208/15;

b) qualora, invece, gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dall'art. 2 del D.Lgs n.128/15.

La salvezza contemplata da quest'ultima nonna, 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.

Né si può invocare 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 (in termini, Cass., ord. 6 ottobre 2014, n.21041; conf., ord. 6 novembre 2015, n.22744).

La statuizione della sentenza impugnata, per conseguenza, si rivela errata in diritto.

Ne derivano l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, affinché preliminarmente svolga le verifiche sub 2.1. e di seguito eventualmente esamini il merito della controversia, provvedendo a regolare le spese.

per questi motivi

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

Così deciso in Roma, il 12 aprile 2016.