



Mercoledì 21/09/2016

Il punto sul raddoppio dei termini per l'accertamento alla luce dell'entrata in vigore della Legge di stabilità

A cura di: *Avv. Giuseppe De Falco*

Questioni di diritto intertemporale; nota a sentenza della Corte di Cassazione 9 agosto 2016, n. 16728.

1. Introduzione.

Nell'anno 2006, con l'art. 37, commi 24 e 25, D. Lgs. n. 223/2006, è stata introdotta nel nostro ordinamento una disciplina particolarmente importante in relazione al raddoppio dei termini per l'accertamento(i).

Alla luce di tale normativa (in seguito meglio approfondita), l'Agenzia delle Entrate, quando ravvisi la violazione di fattispecie di penale rilevanza che comportino l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p., può giovare di un termine per l'accertamento raddoppiato.

Questa disposizione, pur essendo di carattere essenzialmente procedurale, spiega i suoi effetti maggiori in termini "sanzionatori": infatti, deve dirsi sicuramente una condizione peggiorativa quella per cui il contribuente (che abbia commesso una violazione di penale rilevanza), in luogo di un periodo accertabile di soli quattro anni (ovvero di cinque in caso di omessa dichiarazione), risulti accertabile invece per il doppio, con conseguente ripresa a tassazione, con maggiorazione di interessi e sanzioni, per un arco di tempo di otto anni (ovvero di dieci).

Per tale motivo, a dieci anni di distanza, e in seguito all'entrata in vigore di varie disposizioni normative, fra cui per ultimo la legge di stabilità per l'anno 2016, appare di non scarso interesse approfondire un tema che è risultato oggetto di costante attenzione da parte dei giudici di merito e di legittimità, i quali si sono sforzati di chiarire concetti ed intenzioni che la legge detta in termini oscuri.

Dopo un breve excursus normativo e giurisprudenziale, oggetto di maggiore attenzione sarà l'analisi della giurisprudenza di merito formatasi a seguito dell'entrata in vigore della citata legge di Stabilità per l'anno 2016, nonché un commento critico sulla prima pronuncia di legittimità.

2. La previgente normativa di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/73.

Necessario punto di partenza deve dirsi l'analisi dell'art. 43, D.P.R. n. 600/73, nella sua originaria formulazione, che detta la disciplina dei termini per l'accertamento.

La citata disposizione testualmente prevedeva, ai commi 1 e 2: "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. [2] Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizione 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".

L'art. 37, comma 24, D. L. n. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella L. 4 agosto 2006, n. 248, introduceva al terzo comma la disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento, disponendo testualmente: "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale(ii) per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74(iii), i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

Il medesimo intervento legislativo prevedeva al contempo, all'art. 37, comma 26, l'applicabilità della disciplina del raddoppio dei termini a decorrere dal periodo di imposta per il quale alla data di entrata in vigore del decreto erano ancora pendenti i termini per l'accertamento.

La questione presenta notevoli riflessi per il contribuente accertato, poiché, in caso di contestazioni di rilievo penale tributario, subisce gli effetti di un accertamento non già solo per quattro anni (ovvero cinque in caso di omessa dichiarazione), bensì per otto (ovvero per dieci anni in caso di omessa dichiarazione), con



un marcato effetto "sanzionatorio".

Il tenore letterale della normativa aveva però lasciato alcune zone d'ombra, che, sommate all'uso dell'inoltro della notizia di reato spesso distorto, hanno creato situazioni di grave incertezza interpretativa.

Occorre infatti ricordare che sovente l'Agenzia delle Entrate ha fatto un uso pretestuoso della comunicazione alla Procura della Repubblica: in altri termini, l'ente impositore faceva un uso abbastanza indiscriminato della trasmissione della notizia di reato, ritenendo sempre e comunque il termine raddoppiato, anche a prescindere dalla fondatezza o meno della contestazione penale tributaria.

Tale situazione inoltre viene acuita dalla vigenza degli articoli 19 e 20 del D. Lgs. n. 74/2000, i quali sanciscono il principio del cd. "doppio binario"(iv), per il quale non vi è pregiudizialità alcuna fra la giurisdizione tributaria e quella penale: risulta quindi possibile che per una denuncia infondata il contribuente ottenga un'assoluzione in sede penale, senza che ciò possa influenzare l'eventuale procedimento tributario(v).

Si comprende quindi che il quadro appena descritto abbia spinto i contribuenti a chiedere alle corti di merito e di legittimità una lettura della disposizione che limitasse il potere discrezionale della Agenzia delle Entrate.

I primi approdi della Commissioni Tributarie furono nel senso di escludere l'operatività del raddoppio del termine in caso di una notizia criminis trasmessa oltre gli ordinari termini di accertamento, richiedendo quindi i giudici, in via preliminare, che l'Agenzia delle Entrate provvedesse a trasmettere la denuncia entro i quattro/cinque anni dopo la commissione della violazione penale tributaria per poter legittimamente godere di un termine di otto/dieci anni per l'accertamento(vi).

Occorre poi segnalare anche pronunce dei giudici tese a tutelare anche posizioni differenti, quali l'esclusione dell'operatività del raddoppio in caso di reato prescrittivo, ovvero in caso di notizia criminis infondata(viii).

Fondamentale punto di approdo giurisprudenziale deve però dirsi quello della Corte Costituzionale, con sent. n. 247/2011(ix), la quale, riassumendo, ha statuito la necessità di un controllo da parte dei giudici di merito in relazione alla trasmissione della notizia criminis, al fine di appurare il corretto esercizio dell'azione accertativa, nonché la correttezza della denuncia inoltrata, per verificare se l'ente abbia agito con imparzialità od abbia invece fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni di legge, al solo fine di godere di un più ampio termine di accertamento; si sono successivamente adeguate a tale impostazione interpretativa anche le Commissioni Tributarie richiedendo in via formale la produzione materiale in giudizio della notizia di reato, e procedendo in via sostanziale al suo esame circa la fondatezza(x).

3. L'art. 2, D. Lgs. n. 128/2015

L'art. 2, D. Lgs. n. 128/2015 ha recepito l'orientamento giurisprudenziale formatosi subordinando il raddoppio del termine per l'accertamento alla trasmissione della notizia criminis entro i normali termini, aggiungendo, al terzo comma, 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"(xi).

Il terzo comma del citato articolo 2, D. Lgs. n. 128/2015, tuttavia, faceva salvi gli effetti degli avvisi di accertamento emessi prima dell'entrata in vigore della novella legislativa(xii).

In altri termini il Legislatore, prendendo atto della dubbia interpretazione normativa sorta in seno alla previgente disciplina dell'art. 43, D.P.R. n. 600/73, e comprendendone la sua portata altamente invasiva (quantomeno nell'interpretazione avanzata e praticata dall'Agenzia delle Entrate) ha disposto per l'avvenire (ovvero per gli atti emessi dopo il 2 settembre 2015) richiedendo la trasmissione della denuncia entro i normali termini di accertamento. Tuttavia, con l'inserimento della clausola di salvaguardia per gli atti già emessi alla data di entrata in vigore, sembra legittimare una disciplina di segno nettamente opposto, determinando in tal senso una notevole disparità di trattamento a seconda della data di notificazione dell'atto di accertamento fiscale(xiii).



La normativa introdotta, tuttavia, ha suscitato particolari perplessità agli operatori del diritto per scarsa padronanza della tecnica legislativa e per rilevanti profili di incostituzionalità, riassunti anche da attenti giudici di merito, i quali avevano sancito l'inapplicabilità della clausola di salvaguardia, e il conseguente raddoppio dei termini, affermando che "la clausola di salvaguardia prevista dalla nuova normativa è inapplicabile poiché presenta, oltre all'evidente ed unico fine di tutela delle casse erariali, gravi profili di incostituzionalità in quanto configura un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti assoggettati a diversi termini di accertamento ed a diverse modalità di raddoppio degli stessi solo in conseguenza del momento in cui viene formulata la notizia di reato e/o del momento in cui hanno subito la notifica dell'avviso di accertamento"(xiv).

4. La legge di Stabilità 2016.

La vigenza della novella legislativa del 2015 ha avuto però vita piuttosto breve, grazie all'entrata in vigore della L. n. 208/2015 (la Legge di Stabilità per l'anno 2016), che con l'art. 1, commi da 130 a 132, ha riscritto totalmente la disciplina dei termini per l'accertamento, stabilendo un termine unico di cinque anni (ovvero di sette in caso di omessa dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla) ed eliminando il raddoppio dei termini in caso di violazioni penali tributarie.

Il comma 132, detta invece la disciplina transitoria, disponendo testualmente: "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 e' 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 e' stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui e' ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo".

Come si nota, la novella legislativa richiama la precedente disciplina, affermando che gli atti emessi prima dell'entrata in vigore della Legge di Stabilità venissero notificati nel rispetto delle regole precedenti.

Nel riproporre la medesima disposizione di cui all'art. 2, D. Lgs. n. 128/2015, però, non ha riproposto la clausola di salvaguardia contenuta al comma 3, sancendone in via implicita la sua abrogazione.

In altri termini, la nuova Legge di Stabilità, fa salvi gli effetti degli atti notificati prima della sua entrata in vigore, anche nel caso di raddoppio dei termini, purchè entro i normali termini di accertamento fosse stata trasmessa la notizia di reato; non viene invece riproposta la disposizione che faceva salvi gli atti di accertamento che godevano del termine raddoppiato, anche se la trasmissione della notizia criminis era avvenuta oltre la scadenza del termine.

La mancata riproposizione della clausola di salvaguardia all'interno della legge di Stabilità, ha comportato la necessaria abrogazione della medesima, con la conseguenza che l'atto emesso dopo i normali termini per l'accertamento, in presenza di una trasmissione tardiva della notizia di reato, deve dirsi nullo.

La citata interpretazione, in favore dell'abrogazione tacita della clausola di salvaguardia, ha trovato riscontro anche nelle Commissioni Tributarie di merito, le quali stanno procedendo all'annullamento di atti emessi fuori dai termini ordinari, qualora venisse verificato che la trasmissione della notizia criminis fosse avvenuta fuori dai termini ordinari di accertamento di quattro anni.

Deve quindi dirsi prevalente, ad oggi, l'orientamento delle corti di merito, le quali hanno sancito la nullità degli atti di accertamento con i termini raddoppiati, nei quali la notizia di reato fosse stata trasmessa oltre gli



ordinari termini di accertamento(xv).

Giova in ultimo menzionare anche una recente pronuncia della Commissione Tributaria Regionale, sez. Staccata di Brescia, con sent. 2838/2016, i cui giudici hanno interpretato, con una pronuncia che si segnala per la sua chiarezza, la normativa in vigore con il seguente significato: a) per gli avvisi relativi ai periodi di imposta 2016 e successivi, l'eliminazione della regola del raddoppio dei termini di accertamento, ma d'altro canto l'estensione dei termini di accertamento ordinari da quattro a cinque anni; b) per gli avvisi relativi ai periodi di imposta precedenti (fino al 2015), l'applicazione dei previgenti termini ordinari di accertamento e l'operatività del raddoppio soltanto in presenza di una notizia criminis trasmessa all'Autorità giudiziaria competente prima della scadenza dei termini ordinari.

La norma transitoria contenuta nella Legge di Stabilità deve quindi dirsi abrogativa della clausola di salvaguardia contenuta nel precedente D.Lgs. n. 128/2015, con l'effetto che fino all'anno di imposta 2015, il raddoppio dei termini opera soltanto se la comunicazione di reato è trasmessa prima della scadenza dei termini ordinari.

5. La prima pronuncia della Cassazione.

Se però le decisioni delle Commissioni Tributarie sembravano seguire il medesimo percorso logico e giuridico, giungendo pressochè in senso univoco alla medesima interpretazione, l'intervento della Suprema Corte è invece di senso diametralmente opposto.

I giudici della Corte di Cassazione infatti sembrano aver trattato in modo assolutamente sbrigativo e forse poco approfondito una questione invece assai delicata e di estrema rilevanza pratica.

Infatti, si sono limitati a dire che, dal momento che la legge di Stabilità 2016 ha richiamato le disciplina precedente, facendone salvi gli effetti, il rinvio deve dirsi alla totalità della normativa precedente, ivi inclusa anche la clausola di salvaguardia.

In altri termini, secondo le parole dei giudici di legittimità, la nuova normativa di cui alla legge di stabilità non sostituirebbe la precedente, bensì, per quanto non espressamente previsto, le due normative coesisterebbero e disciplinerebbero due ipotesi diverse: si legge infatti nella pronuncia che agli atti notificati alla data del 31/12/2016 seguirebbero le indicazioni del decreto 128/2015 (e quindi per essi sono fatti salvi gli effetti degli atti per i quali la notizia criminis sia stata trasmessa dopo lo spirare dell'ordinario termine per l'accertamento, per l'operatività della clausola di salvaguardia), mentre gli atti notificati a partire dal 31/12/2016 seguirebbero le disposizioni della nuova legge di stabilità, per la quale è necessaria la trasmissione della notizia criminis entro gli ordinari termini di accertamento per godere del raddoppio (per gli anni di imposta precedenti al 2016).

Ma così non può essere.

L'esame della normativa operato dai giudici non sembra soddisfare l'interprete: dalle parole dei giudici sembra emergere una certezza circa lo stato di fatto della normativa, cosa che certamente non può dirsi, essendo invece una scelta interpretativa, peraltro priva di argomentazioni giuridiche.

Invero, l'adozione dei consueti canoni interpretativi avrebbe fatto propendere per la soluzione diametralmente opposta.

Infatti, la nuova legge di stabilità deve dirsi totalmente sostitutiva rispetto alla precedente normativa, non lasciando alcun margine di incompatibilità, che legittimerebbe un'ipotesi di specialità; secondo il ragionamento (implicito) dei giudici, la nuova legge di stabilità sarebbe configurabile infatti come *lex generalis posterior*, la quale non potrebbe derogare alla legge speciale anteriore (*lex posterior generalis non derogat priori specialis*).

Infatti, sono le parole della medesima legge a stabilire una disciplina di diritto intertemporale completamente nuova, completamente sostitutiva di quella contenuta nel decreto 128/2015; non deve dirsi casuale che il testo che disciplina il diritto intertemporale sia sostanzialmente identico, eccetto la clausola di salvaguardia che salva gli effetti degli atti già notificati.

Ed anzi, sembra ancor più palese che l'intento del Legislatore sia quello di sostituire totalmente la



precedente normativa, abrogandola implicitamente; il non aver ribadito la clausola di salvaguardia deve quindi ritenersi elemento idoneo a manifestare il chiaro intento del legislatore: richiedere l'inoltro alla Procura della Repubblica la notizia di reato entro gli ordinari termini di accertamento, per poter validamente godere di un termine raddoppiato.

Né tantomeno potrebbe dirsi operante un generico principio del tempus regit actum, per il quale la disciplina del raddoppio dei termini sarebbe meramente procedurale; infatti, tale principio, corollario del più rilevante principio di irretroattività, sarebbe derogabile dal medesimo legislatore: che si tratti infatti di una chiara deroga lo si evince dal percorso normativo sopra menzionato e dal chiaro intento del Legislatore.

La lettura della pronuncia in commento sembra davvero esageratamente semplicistica nell'analisi di una normativa stratificata, complessa e mutevole che, viceversa, presenta problemi ermeneutici affatto secondari, che tuttavia non sono stati presi in considerazione.

6. Conclusioni.

La disciplina dei termini per l'accertamento è di importanza vitale per i difensori tributari, i quali hanno contribuito alla sua evoluzione, anche grazie alle loro interpretazioni normative sottoposte all'attenzione dei giudici delle Commissioni Tributarie.

Si nota infatti che in tale ambito l'evoluzione normativa ha seguito le linee interpretative maggioritarie formatasi in seno alle corti di merito, colmando lacune e zone d'ombra.

D'altro canto l'Agenzia delle Entrate nel suo quotidiano operato persevera nella spasmodica ricerca di fondi per le casse erariali, interpretando la normativa a suo esclusivo vantaggio.

La novella legislativa introdotta con la legge di Stabilità è stata l'occasione per riordinare una disciplina particolarmente stratificata e complessa: da apprezzare l'intento di chiarezza del legislatore nel dettare anche una disciplina transitoria armonica, che si è sforzata di razionalizzare anche il difficile campo del diritto intertemporale: purtroppo, l'operato del legislatore non può certamente dirsi perfetto, avendo nuovamente incaricato l'interprete di chiarire il significato della mancata riproposizione della clausola di salvaguardia di cui all'art. 2, comma 3, del decreto delegato n. 128/2015. Appare tuttavia preferibile l'interpretazione che propende per l'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, e non condivisibile, la prima pronuncia dei giudici della Corte di Cassazione, che hanno invece 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.

Inoltre, deve dirsi ipotizzabile un prossimo tentativo interpretativo dell'Agenzia delle Entrate teso a salvare gli effetti degli atti emessi prima dell'entrata in vigore della modifica legislativa e per i quali la notizia di reato sia stata trasmessa oltre gli ordinari termini di accertamento.

In altri termini, si prevede un orizzonte conflittuale, ancora una volta, per i difensori tributari, quantomeno fintanto che non si crei una giurisprudenza chiara ed univoca sul punto, od un intervento legislativo chiarificatore.

Note:

(i) Di identico tenore la disposizione dettata in materia di accertamenti Iva di cui all'art. 57, D.P.R. n. 633/1972.

(ii) Si riporta per intero il testo dell'art. 331, cp.p. 1. Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali [c.p. 357] e gli incaricati di un pubblico servizio [c.p. 358] che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito. 2. La denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria. 3. Quando più persone sono obbligate alla denuncia per il medesimo fatto, esse possono anche redigere e sottoscrivere un unico atto. 4. Se, nel corso di un procedimento civile o amministrativo, emerge un fatto nel quale si può



configurare un reato perseguibile di ufficio, l'autorità che procede redige e trasmette senza ritardo la denuncia al pubblico ministero.

Nessun dubbio sorge sulla qualifica soggettiva di pubblico ufficiale del funzionario dell'Agenzia delle Entrate che nell'esercizio delle proprie funzioni viene a conoscenza di violazioni tributarie penalmente rilevanti.

(iii) Il D. Lgs. n. 74/2000 detta la normativa dei reati tributari, con profili di rilievo sia procedurale sia sostanziale nella tipizzazione delle fattispecie penali. Per una visione di insieme si rinvia a A. Lanzi - P. Aldrovandi, *Diritto Penale Tributario*, Cedam, 2014.

(iv) Si riporta il testo integrale dell'art. 19 del citato decreto: "1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. 2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato". L'art. 20 del medesimo decreto così recita: "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione". Il combinato disposto delle citate disposizioni determina il cd. Doppio binario, per il quale la giurisdizione tributaria e penale rappresentano appunto due binari paralleli mai tangenti; in questo senso quindi nessun procedimento può avere influenza sull'altro, essendo quindi patologico nella materia un possibile conflitto di giudicati.

(v) Si veda in tal senso l'approfondimento di G. De Falco, *Riflessioni in tema di patteggiamento nei reati tributari in relazione al concetto di imposta evasa: auspici di accoglimento della questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2 bis, del D.L.vo n. 74/2000*, in *Archivio della Nuova Procedura Penale*, Piacenza, Celt La Tribuna, pag. 416.

(vi) CTP Napoli, sent. 22591/14/15, CTP Milano, sent. n. 4670/26/15, CTP Bergamo, sent. n. 266/02/15, CTP Novara, sent. n. 24/03/15, CTR Lombardia, sent. n. 2140/02/2014.

(vii) CTR Perugia, sent. n. 237/01/11, CTP Ancona, sent. n. 102/02/13, CTP Vicenza, sent. n. 824/01/12.

(viii) CTR Bologna, sent. n. 639/02/14.

(ix) Si riporta un estratto della citata sent. 247/2011 della Corte Costituzionale, che richiede la valutazione del giudice di merito circa la correttezza dell'inoltro della notizia di reato: "Quanto all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che - contrariamente a quanto affermato dal rimettente - il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. È opportuno precisare che: a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972; b) il correlativo tema di prova ??' e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario ??' è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato; c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni".

(x) CTP Milano, sent. n. 231/40/11, CTP Milano, sent. n. 327/05/11, CTP Reggio Emilia, sent. n. 135/01/12, CTP Treviso, sent. n. 73/05/2012, CTP Lecco, sent. n. 74/01/2012.

(xi) In particolare l'art. 8 - comma 2 - della Legge 11 marzo 2014 n. 23, nel conferire la delega complessiva per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, ha previsto la revisione dell'istituto del raddoppio dei termini stabilendo che questo "si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi



dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi".

(xii) Tale regime transitorio differisce da quello previsto dalla prima bozza del decreto che stabiliva una applicazione retroattiva delle nuove norme a tutti gli accertamenti non definitivi.

(xiii) Così, A. Carinci, D. Deotto, Profili di criticità e dubbi di opportunità nella revisione del raddoppio dei termini, in "il fisco", n. 36/2015, p. 3409, che correttamente osservano che "nonostante l'estrema vaghezza di una formula quale è quella di "atti di controllo" impiegata dalla delega, è evidente che non vi si possono fare rientrare né gli inviti al contraddittorio né il PVC: innanzitutto perché, almeno i primi, non possono in ogni caso essere inquadrati come atti di controllo; poi, e soprattutto, perché in entrambi i casi si tratta di atti che non producono effetti soggetti a termini decadenziali che possono essere "fatti salvi".

(xiv) CTR Torino, sent. n. 2019/15/15.

(xv) CTR Milano sent. n. 386/2016, CTR Milano 2898/67/2016, CTP Reggio Emilia sent. n. 90/2016, CTR Roma sent. n. 751/2016, CTP Firenze sent. 447/06/2016, CTP Torino sent. n. 2019/01/2016.

Avv. Giuseppe De Falco