



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**SENATO DELLA REPUBBLICA**

**6<sup>A</sup> COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE E TESORO)**

**Schema di decreto legislativo recante  
Disposizioni sulla certezza del diritto nei  
rapporti tra fisco e contribuente**

**(Atto n. 163)**

**Modifiche alla disciplina del raddoppio  
dei termini per l'accertamento  
(Art. 2)**

**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

**Roma, 14 maggio 2015**





## Indice

1. LA DISCIPLINA ATTUALE.....	3
2. LA LEGGE DELEGA E LO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO.....	4
3. LE PROPOSTE DEL CNDCEC .....	5
4. L'APPLICAZIONE IN CASO DI <i>VOLUNTARY DISCLOSURE</i> .....	6



## 1. LA DISCIPLINA ATTUALE

Come è noto, l'articolo 37, commi 24 e 25, del D.l. n. 223/2006 ha inserito un nuovo comma 3 negli articoli 43 e 57 rispettivamente del d.P.R. n. 600/1973 e del d.P.R. n. 633/1972, in base al quale in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati tributari previsti dal D.lgs. n. 74/2000, i termini di decadenza per l'azione amministrativa di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

La disciplina attualmente vigente prevede, quindi, che, ogni qualvolta i pubblici ufficiali ed incaricati di un pubblico servizio, ovvero i funzionari dell'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio delle loro funzioni o del loro servizio hanno notizia di uno dei reati perseguibili d'ufficio previsti dal D.lgs. n. 74/2000, devono farne denuncia all'autorità giudiziaria ed il termine per l'accertamento raddoppia rispetto a quello ordinario.

La *ratio* della disposizione è da ravvisare nell'esigenza di riconoscere agli uffici un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria, nonché di consentire la circolazione di elementi probatori dal procedimento penale all'accertamento tributario. Il raddoppio dei termini è automatico a seguito della presentazione della denuncia o della comunicazione della notizia di reato ed è indipendente dall'esito del processo penale.

La modifica legislativa ha sollevato molte critiche solo in parte risolte dall'intervento della Corte costituzionale (sentenza n. 247/2011), in particolare per gli argomenti cui ha fatto ricorso la Consulta per "giustificare" la proroga dei termini anche nel caso in cui la denuncia di reato sia intervenuta una volta maturata la decadenza dell'ufficio dal potere di accertamento.

Nel dichiarare infondata la questione di costituzionalità, infatti, la Corte ha introdotto una distinzione tra termini "brevi" e termini "raddoppiati", quest'ultimi applicabili in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è obbligo di denuncia penale. Non si tratterebbe, dunque, di riapertura o reviviscenza di termini già scaduti, ma di una nuova tipologia di termini, fissati direttamente dalla legge e operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione



obiettiva (allorché, cioè, sussista un obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità.

Seguendo il ragionamento della Corte, quindi, si è giunti a sostenere che la scadenza dei termini "brevi" non comporta ancora la definitività del rapporto tributario, che potrebbe ancora essere accertato nel periodo compreso tra lo spirare del termine breve e la maturazione di quello raddoppiato (privando, così, il termine breve di qualsivoglia valore in termini di stabilità). L'Agenzia delle entrate ha inoltre ritenuto operante il raddoppio del termine anche a prescindere dall'effettiva violazione penale commessa dal contribuente, non tenendo in considerazione né l'eventuale estinzione del reato, né la sua archiviazione<sup>1</sup>.

## 2. LA LEGGE DELEGA E LO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO

Il legislatore, in attuazione dell'articolo 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 di "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", ha introdotto nell'articolo 2 dello "Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente" (atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 163), trasmesso alle Presidenze dei due rami del Parlamento il 29 aprile 2015, un limite alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento nel caso di reato tributario, raddoppio che non opera *"qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini"*.

In sostanza, quindi, in base alla nuova disciplina il raddoppio può operare solo se la violazione penale sarà stata denunciata dall'Amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (o entro il 31 dicembre del quinto anno successivo nel caso di omessa dichiarazione).

---

<sup>1</sup> Negli ultimi anni la giurisprudenza di merito ha ritenuto non operante il raddoppio dei termini nel caso di reato prescritto (CTR Umbria nn. 237/11 e 41/12; CTP Ancona nn. 102/13 e n. 152/13) e qualora in giudizio non sia stata prodotta copia della denuncia all'autorità giudiziaria (CTP Vicenza, n. 824/12; CTP Reggio Emilia, n. 135/2012; CTP Milano, nn. 231/2011 e 372/3/2011; CTR Bari n. 68/13 e CTR Milano, 118/13), tale mancata allegazione, infatti, impedirebbe al giudice di verificare la sussistenza dei presupposti per la denuncia.



### 3. LE PROPOSTE DEL CNDCEC

La norma in esame considera espressamente solo il caso in cui la denuncia sia stata presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria, mentre non considera il caso in cui la notizia del reato provenga da soggetti diversi (pubblici ufficiali), o sia emersa nel corso delle indagini della Procura o della polizia giudiziaria.

Si ritiene necessario modificare il testo proposto, specificando che il nuovo limite ai fini del raddoppio dei termini **si rende applicabile in ogni caso** e, quindi, anche qualora fossero la Procura o altri soggetti diversi dall'Amministrazione finanziaria a segnalare una violazione che comporta obbligo di denuncia per un reato tributario.

Per quanto concerne invece la decorrenza della nuova disciplina sul raddoppio dei termini, il comma 3 dell'articolo 2 dello schema di decreto stabilisce che *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”*.

Sul punto, sarebbe auspicabile la riproposizione della versione originaria della disposizione, come contenuta nell'articolo 17, comma 3, dello schema di decreto legislativo approvato il 24 dicembre 2014, che prevedeva che *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”*.

Tale versione, semmai emendata con il riferimento agli “atti impositivi” anziché agli “atti di controllo”, risulta infatti sicuramente rispettosa del principio del *favor rei* (articolo 2 codice penale e articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recante la disciplina in materia di sanzioni amministrative tributarie), applicabile nel caso di specie in quanto trattasi di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74/2000.



#### 4. L'APPLICAZIONE IN CASO DI *VOLUNTARY DISCLOSURE*

La norma in esame appare, altresì, funzionale ad una più diffusa adesione alla *voluntary disclosure* (legge n. 186/2014), ossia alla procedura di collaborazione volontaria del contribuente con l'amministrazione per l'emersione ed il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero.

Un ostacolo, infatti, all'adesione all'istituto è rappresentato dalla corretta individuazione dei periodi di imposta ancora accertabili alla data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e che, quindi, andranno "ricompresi" nella procedura.

L'Agenzia delle entrate nella circolare n. 10/E del 2015 ha ribadito che nel caso di violazioni "che comportano l'obbligo di denuncia" gli anni accertabili si raddoppiano e ciò a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura comporti la non punibilità di alcuni dei reati tributari.

Pertanto, gli anni da regolarizzare sono raddoppiati per i Paesi *black list* che non abbiano stipulato accordi con l'Italia entro il 2 marzo 2015 al fine di consentire un effettivo scambio di informazioni fiscali e finanziarie (lo stesso dicasi per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale per effetto di quanto disposto, sul punto, dal decreto-legge n. 192/2014).

Come anticipato, con la norma in esame si prevede che il raddoppio dei termini scatta solo per i casi di presentazione della notizia di reato entro gli ordinari termini di accertamento. Tale previsione comporterà automaticamente la neutralizzazione, ai fini del rientro dei capitali, dei periodi di imposta anteriori al 2010, in quanto gli eventuali reati tributari commessi dal 2006 al 2009, in conseguenza delle esposte modifiche normative, non potranno far scattare il raddoppio dei termini, in assenza di una denuncia penale entro il 31.12.2014.

Pertanto le annualità ancora soggette ad accertamento in caso di *voluntary disclosure* per attività detenute in paesi *white list* o in Paesi *black list* divenuti collaborativi a seguito di accordi sullo scambio di informazioni partono dal 2009 per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale e dal 2010 per quanto riguarda le violazioni relative agli obblighi dichiarativi ai fini dei diversi tributi (dal 2009 in caso di omessa dichiarazione).