

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

1/14

OGGETTO

TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA

AGGIORNAMENTO

4 MARZO 2021

RIFERIMENTI NORMATIVI

Artt. 36-BIS, 36-TER E art. 43 D.P.R. 29.9.1973 N. 600
Artt. 54-BIS E 57 D.P.R. 27.10.1972 N. 633
Artt. 2946 E 2220 CODICE CIVILE
L.28.12.2015 n. 208 (Legge di Stabilità 2016)
Art. 157 DL 19.5.2020 n 34 convertito in L. 17.7.2020 n. 77

ALLEGATI

1. Riepilogo delle scadenze dei termini per i controlli formali
2. Riepilogo dei termini per le liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni
3. Riepilogo delle scadenze dei termini per i controlli sostanziali

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
ACCERTAMENTO II.DD. E IVA
TERMINI PER ACCERTAMENTO

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
000
07

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 10/2018 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA
CIRCOLARE N. 21/2019 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA
CIRCOLARE N. 10/2020 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

La procedura impositiva in materia di Imposte Dirette e di IVA è formata da una serie di atti che devono essere notificati al contribuente secondo una sequenza prestabilita dal legislatore: i suddetti provvedimenti, nella maggior parte dei casi, sono soggetti a termini decadenziali. Nella menzionata "progressione" di provvedimenti, gli accertamenti e le cartelle di pagamento vanno notificati entro termini decadenziali, per poi lasciare spazio ai termini prescrizionali che, di conseguenza, trovano applicazione dopo la notifica della cartella e possono essere interrotti da intimazioni ad adempiere e costituzioni in mora.

Quanto appena esposto non vale per gli accertamenti "esecutivi", operanti per gli atti emessi dall'1.10.2011 e relativi alle imposte sui redditi, IRAP e IVA riguardanti i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi; in tal caso, infatti, successivamente all'accertamento e in presenza di inadempienza al versamento degli importi, non vi è più la cartella di pagamento ma direttamente il pignoramento, che, in questa ipotesi, è anch'esso soggetto a termini decadenziali e non prescrizionali.

In relazione al solo anno 2020, a norma dell'art. 157, co, 1 D.L. n. 34/2020, gli atti in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020, pur dovendo essere emessi entro l'ordinario termine di scadenza, vanno notificati dal 1.1.2021 al 31.12.2021.

Qui di seguito si fornisce una sintesi dei termini di decadenza dei controlli formali relativi alle dichiarazioni relative alle imposte dirette e all'IVA sia i termini per i controlli sostanziali.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

2/14

TERMINI DECADENZIALI

I termini decadenziali non possono essere interrotti, in virtù dell'art. 2964, comma 1 Codice Civile, secondo cui *“quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione”*. Tuttavia possono essere prorogati per effetto di disposizioni legislative.

In tutte le ipotesi in cui si applica un termine decadenziale, è necessario prestare attenzione al momento in cui la notifica si considera perfezionata nei confronti dell'ente impositore, che, secondo un principio consolidato, quale che sia la forma della notifica, si perfeziona:

- Per il notificante/ente impositore, con la consegna dell'atto all'agente notificatore, (nelle notifiche eseguite a mezzo posta nel momento della spedizione);
- Per il notificatario/contribuente, al momento della ricezione.

Quindi, se il notificatario/contribuente riceve un atto impositivo successivamente al 1.1.2021, i cui termini scadono il 31.12.2020, il termine di decadenza è rispettato se il provvedimento è stato consegnato all'agente notificatore (messo comunale, ufficiale della riscossione, ufficio postale) entro tale data.

Potrebbe succedere che il termine ultimo entro cui occorre notificare l'atto impositivo scada in un giorno festivo o di sabato.

L'art. 66 del DPR 600/73, sul computo dei termini, rinvia all'art. 2963 c.c. (secondo cui i termini scadenti in giorno festivo sono prorogati di diritto al primo giorno successivo non festivo) e non all'art. 155 c.p.c. (secondo cui i termini scadenti di sabato e in giorno festivo sono prorogati di diritto al primo giorno successivo non festivo).

Opera quindi la proroga di diritto al primo giorno successivo non festivo se il termine scade in un giorno festivo, ma non se scade di sabato, siccome questo non è considerato giorno festivo.

PROROGA AL 31.12.2021 DEI TERMINI

Ai sensi dell'art. 157 co. 1 del DL 34/2020,

“In deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi”

In ragione dell'emergenza epidemiologica che ha caratterizzato l'anno 2020, dunque, tutti i termini decadenziali, relativi a qualsiasi atto avente valore accertativo che scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020, slittano al 31.12.2021.

La proroga al 31.12.2021 riguarda altresì atti che hanno una scadenza infrannuale, si pensi al caso dell'imposta di registro.

L'emissione (quindi la sottoscrizione dell'atto ad opera del funzionario competente) deve comunque avvenire entro il 31.12.2020.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

3/14

AMBITO APPLICATIVO

Lo slittamento al 31.12.2021 dei termini di decadenza riguarda, in sostanza, qualsiasi atto avente valore accertativo, tra cui figurano i seguenti:

- ⇒ Avvisi di accertamento e di rettifica;
- ⇒ Avvisi di contestazione/irrogazione delle sanzioni;
- ⇒ Avvisi di recupero dei crediti d'imposta;
- ⇒ Avvisi di liquidazione

CUMULO CON ALTRE DISPOSIZIONI DI PROROGA

La postergazione al 31.12.2021 riguarda anche annualità che scadono al 31.12.2020 per effetto di proroghe/raddoppi dei termini, come ad esempio il raddoppio dei termini per violazioni penali o la presunzione di imponibilità dei capitali esteri detenuti in paradisi fiscali non indicati in RW (Circ. Agenzia delle Entrate 20.8.2020 n. 25).

EMISSIONE DELL'ATTO ENTRO IL 31.12.2020

Ferma restando la proroga al 31.12.2021, l'atto, sia in relazione ai termini annuali che infrannuali, va "emesso" entro il 31.12.2020.

Se si tratta di termini infrannuali, dunque, l'emissione non deve necessariamente avvenire entro l'ordinario termine di decadenza ma entro il 31.12.2020.

Ciò, come specifica la circ. Agenzia delle Entrate 20.8.2020 n. 25 (§ 3.10.6), può essere provato dai sistemi interni dell'Agenzia, ovvero dal c.d. "glifo", che, mediante il QR-Code, consente di verificare il rispetto del requisito.

Salvo indifferibili urgenze, tali atti non possono essere notificati prima dell'1.1.2021.

L'eventuale notifica "anticipata" dell'atto, oppure la mancata emissione dell'atto entro il 31.12.2020 non possono che condurre alla nullità dell'atto stesso.

NOTIFICA "ANTICIPATA" DELL'ATTO

L'atto impositivo può essere non solo emesso ma anche notificato entro il 31.12.2020 in presenza di "casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi" (art. 157 co. 1 del DL 34/2020).

Tra le urgenze, l'Agenzia delle Entrate annovera:

- ⌚ Comunicazioni o atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p.;
- ⌚ Comunicazioni o atti destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione nel passivo;
- ⌚ Pericolo per la riscossione.

TERMINI DI DECADENZA PER IL CONTROLLO SOSTANZIALE

Per le Imposte sui Redditi e per l'IVA, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Ai sensi dell'art. 43 del DPR 600/73, dopo le modifiche della L. 208/2015, operanti dalle dichiarazioni presentate nel 2017 (quindi dal periodo d'imposta 2016), l'avviso di accertamento relativo alle imposte sui redditi va notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo (e

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA
4/14

non più quarto) a quello di presentazione della dichiarazione, e lo stesso vale per l'IVA in virtù dell'art. 57 del DPR 633/72.

Pertanto, entro il 31.12.2020 dovevano essere, a pena di decadenza, essere notificati gli accertamenti sull'anno 2015 (UNICO 2016), operando la disciplina ante L. 208/2015.

Tuttavia, a causa dell'emergenza epidemiologica, tutti i termini decadenziali, relativi a qualsiasi atto avente valore accertativo che scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020, slittano al 31.12.2021, anche se l'emissione (quindi la sottoscrizione dell'atto ad opera del funzionario competente) deve comunque essere avvenuta entro il 31.12.2020.

I controlli sostanziali, cioè per gli accertamenti in rettifica e per quelli d'ufficio, si è prescritto il 31 dicembre 2020 il termine per i controlli sostanziali relativi:

- ✓ alla dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2015, presentata nel 2016;
- ✓ alla dichiarazione IVA relativa al del periodo di imposta 2015, presentata nel 2016.

Nell'ipotesi di omessa dichiarazione, sempre a seguito della L. 208/2015 (operante dalle dichiarazioni da presentare nel 2017, dunque dal periodo d'imposta 2016), sia per le imposte sui redditi sia per l'IVA, il termine coincide con il 31 dicembre del settimo anno successivo (e non più quinto) a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. In tal caso, entro il 31.12.2020 dovevano essere notificati gli avvisi relativi al periodo d'imposta 2014 (UNICO 2015), operando la normativa ante L. 208/2015.

La Legge di Stabilità 2016 (L. 28.12.2015 n. 208), sempre a partire dal periodo d'imposta 2016, ha eliminato la norma che raddoppia i termini per l'accertamento nel caso di violazione che comporti obbligo di denuncia per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000.

In ogni caso qui di seguito si riportano i termini ordinari di decadenza per il controllo sostanziale, senza tener conto della proroga al 2021 previsto dall'art. 157 D.L. 34/2020:

TERMINI DI DECADENZA PER IL CONTROLLO SOSTANZIALE

DICHIARAZIONI	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Presentate dal 1° gennaio 1999 al 31.12.2016	31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione (art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/73)	31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione (art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/72)
Omesse o nulle e presentabili dal 1999 al 31.12.2016	31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata (art. 43, comma 2, del D.P.R. n. 600/73)	31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata (art. 57, comma 2, del D.P.R. n. 633/72)
Presentate dal 1° gennaio 2017	31 dicembre del 5° anno successivo a quello di presentazione (art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/73)	31 dicembre del 5° anno successivo a quello di presentazione (art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/72)
Omesse o nulle e presentabili dal 2017	31 dicembre del 7° anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata (art. 43, comma 2, del D.P.R. n. 600/73)	31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata (art. 57, comma 2, del D.P.R. n. 633/72)

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

5/14

Per una maggiore comprensibilità di quanto detto, in allegato alla presente si riportano gli schemi con i riepiloghi delle scadenze dei termini con le relative proroghe per i controlli sia formali che sostanziali per i periodi di imposta a partire dal 2009 sino al 2020 compreso.

Inoltre l'art. 28 del D. Lgs 21 novembre 2014 n. 175 (entrato in vigore il 13 dicembre 2014) ha correlato le norme in materia di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi dovuti dalle società cancellate dal Registro delle Imprese con gli effetti della cancellazione delle società di capitali dal Registro delle Imprese.

La cancellazione delle società dal Registro delle Imprese non sarà efficace verso l'Agenzia delle Entrate se non dopo 5 anni. Ai soli fini fiscali, infatti, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. subisce una deroga che riguarda solo la liquidazione, l'accertamento, il contenzioso e la riscossione dei tributi.

L'estinzione della società ha effetti, in queste ipotesi, trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione della società dal Registro delle imprese. Come dire che la cancellazione - sul versante tributario - non ha effetti immediati.

DICHIARAZIONE RETTIFICATIVA

Per effetto dell'art. 1 co. 640 della L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), in caso di dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 del DPR 322/98 o per ravvedimento operoso, i termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA ex artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72 sono computati prendendo come riferimento la dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto di rettifica.

Lo stesso dicasi per le violazioni rientranti nella liquidazione automatica e nel controllo formale della dichiarazione: in tal caso, ad essere postergati sono i termini dell'art. 25 del DPR 602/73, per la notifica della cartella di pagamento.

Va detto che la postergazione del termine si verifica non per tutte le voci, ad esempio, di costo o di ricavo interessate dall'integrativa, ma solo per i singoli elementi che, in concreto, sono stati oggetto di ravvedimento. Ciò è rafforzato dal DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 225/2016, che, modificando l'art. 1 co. 640 della L. 190/2014, ha stabilito che lo slittamento opera per "i soli" elementi oggetto di emenda.

PERIODI DI IMPOSTA OGGETTO DI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE CONSEGNATI ENTRO IL 24.10.2018

L'art. 1 del DL 119/2018 ha previsto possibilità, per i contribuenti, di definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione consegnati o notificati al contribuente entro il 24.10.2018, solo per i rilievi in tema di imposte sui redditi, IRAP, IVA, ritenute, imposte sostitutive, addizionali e contributi previdenziali.

A tal fine, andava presentata apposita dichiarazione integrativa entro il 31.5.2019, unitamente all'effettuazione del versamento delle somme o della prima rata

Il beneficio consisteva nello stralcio delle sanzioni amministrative irrogabili ai sensi dell'art. 17 co. 1 del D.Lgs. 472/97, degli interessi e degli accessori come le spese di notifica.

Premesso tanto, il co. 9 della menzionata norma stabilisce che, "con riferimento ai periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015", i termini ex artt. 43 del DPR 600/73, 57 del DPR 633/72 e 20 del D.Lgs. 472/97 sono prorogati di 2 anni, se si tratta di periodi d'imposta oggetto di verbali definibili.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA
6/14

Dunque, possono essere soggette a proroga le annualità 2013, 2014 e 2015, o anche l'anno 2012 se oggetto di omissione dichiarativa.

Si deve trattare di annualità comprese in verbali definibili, quindi la proroga non può concernere comparti impositivi diversi da quelli elencati, ad esempio imposte d'atto e tributi locali. Alcune proroga, per la medesima ragione, trova applicazione per i verbali consegnati al contribuente dopo il 24.10.2018, né per i rilievi non definibili (si pensi a quelli in tema di abuso del diritto). Nonostante sul punto si attendano chiarimenti ufficiali, dal dato normativo si può desumere che la proroga dei 2 anni, fermo restando quanto esposto, possa operare anche per i contribuenti che hanno definito il verbale.

In ragione dell'art. 1 co. 4 del DL 119/2018, la proroga potrebbe riguardare anche i soci di società di persone, relativamente al maggior reddito di partecipazione.

Lo slittamento dei termini di scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020, slittano al 31.12.2021, disposto dall'art. 157, co. 1 del DL 34/2020, riguarda anche le annualità che scadono al 31.12.2020 per effetto di proroghe/raddoppi dei termini, come la proroga biennale del DL 119/2018.

SANZIONI NON COLLEGATE AL TRIBUTO

Per effetto dell'art. 9 del DL 119/2018, il contribuente poteva, pagando 200,00 euro per periodo d'imposta entro il 31.5.2019 e provvedendo alla regolarizzazione entro il 2.3.2020, sanare le irregolarità formali commesse sino al 24.10.2018.

L'art. 9 del DL 119/2018 prevede che per le violazioni commesse sino al 31.12.2015, oggetto del PVC, i termini ex art. 20 del D.Lgs. 472/97 sono prorogati di 2 anni.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la proroga opera anche per i verbali consegnati successivamente al 24.10.2018 (provv. 15.3.2019 n. 62274, punto 3.1).

Deve comunque trattarsi di violazioni che possono essere oggetto di regolarizzazione ex art. 9 del DL 119/2018, quindi sono escluse dalla proroga quelle sul quadro RW, l'omessa regolarizzazione del cessionario ex art. 6 co. 8 del D.Lgs. 471/97 e l'omessa trasmissione della dichiarazione per gli intermediari ex art. 7-bis del D.Lgs. 241/9721.

Invece, rientrano nella proroga le violazioni sulla mancata indicazione separata in dichiarazione dei costi black list (art. 8 co. 3-bis del D.Lgs. 471/97) e sull'obbligo di comunicazione delle minusvalenze (art. 11 co. 4-bis del D.Lgs. 471/97).

Anche in tal caso, la proroga opera indipendentemente dal fatto che il contribuente si sia avvalso dell'art. 9 del DL 119/2018 (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11, § 7).

CREDITI D'IMPOSTA INDEBITAMENTE COMPENSATI

Le violazioni inerenti all'indebita compensazione dei crediti d'imposta, altresì da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi come il bonus ricerca e sviluppo, potevano formare oggetto di adesione al verbale di constatazione.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 7, § 8, la proroga non trova applicazione per dette fattispecie, siccome disciplinate, in merito ai termini, dall'art. 27 del DL 185/2008, norma non richiamata dall'art. 1 co. 9 del DL 119/2018.

Potrebbe tuttavia obiettarsi che l'art. 27 del DL 185/2008 non riguarda tutte le ipotesi in cui il credito indebitamente compensato viene recuperato essendo una disposizione circoscritta allo

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

7/14

specifico caso dei crediti inesistenti²². Per i crediti esistenti indebitamente compensati, opera, per analogia, il termine dell'art. 43 del DPR 600/73 o dell'art. 57 del DPR 633/72, quindi non può escludersi un'interpretazione che, per i crediti non spettanti, ritenesse applicabile la proroga.

REGIMI PREMIALI PER STUDI DI SETTORE

Ai sensi dell'art. 10 co. 9 e 10 del DL 6.12.2011 n. 201 convertito in L. 22.12.2011 n. 214 (c.d. "manovra Monti"), i termini per l'accertamento imposte sui redditi e IVA sono ridotti di un anno se i contribuenti risultano congrui e coerenti con lo studio di settore e hanno assolto correttamente i relativi obblighi comunicativi.

Detta riduzione opera, tuttavia, solo per determinate categorie di contribuenti, individuate annualmente da apposito provvedimento direttoriale (vedasi l'art. 10 co. 12 del DL 201/2011). In merito al 2016, bisogna riferirsi al provv. 23.5.2017 n. 99553, che, come per i provvedimenti antecedenti, esclude, ad esempio, i professionisti.

Quindi, per i contribuenti che rientrano nel c.d. "regime premiale", l'accertamento sull'anno 2017 (REDDITI 2018) dovrà essere notificato, al massimo, entro il 31.12.2022, e non entro il 31.12.2023.

Evidenziamo che, per come è scritta la norma, la riduzione di un anno per l'accertamento dovrebbe riguardare non solo i redditi d'impresa e di lavoro autonomo (rilevanti ai fini degli studi di settore), ma anche, ad esempio, redditi fondiari o redditi diversi.

Tutto ciò non opera in presenza di violazioni penali che rientrano nel D.Lgs. 74/2000, per cui, oltre al raddoppio, permane l'ordinario termine (naturalmente sino all'anno 2016, in quanto dal 2017, a seguito della L. 208/2015, detto raddoppio è abrogato).

Ove sia stata rilasciata la certificazione tributaria, l'accertamento basato sugli studi di settore è notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata (art. 36 co. 3 lett. b) del D.Lgs. 241/97).

INDICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

L'art. 9-bis del DL 50/2017 ha introdotto gli indici sintetici di affidabilità fiscale per esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con il fine di sostituire studi di settore e parametri contabili. In ragione del diverso "livello di affidabilità fiscale" del contribuente, possono essere riconosciuti determinati benefici, tra cui la riduzione di almeno un anno dei termini di decadenza dal potere di accertamento (art. 9-bis co. 11 e 13 del DL 50/2017).

Il raggiungimento di un livello di affidabilità fiscale pari a 8 per il periodo d'imposta 2018 consente al contribuente di ridurre di un anno i termini di accertamento con riferimento ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

È necessario, ai fini della riduzione dei termini di accertamento, che il modello ISA, oltre che essere tempestivamente presentato, sia compilato in maniera fedele. Il beneficio, poi, non opera in presenza di violazioni penali che rientrano nel DLgs. 74/2000.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA
8/14

OPZIONE PER LA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE FATTURE E/O DEI CORRISPETTIVI

Per le annualità 2017 e 2018, i soggetti che si sono avvalsi del regime opzionale di trasmissione dei dati delle fatture ex art. 1 co. 3 del D.Lgs. 127/2015, possono fruire della riduzione di 2 anni dei termini di accertamento limitatamente ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo, a condizione che si garantisca la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 30,00 euro, secondo il DM 4.8.2016.

Dall'anno di imposta 2019, con l'obbligo di fatturazione elettronica (art. 1 co. 3 del D.Lgs. 127/2015), i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500,00 euro possono fruire della riduzione di 2 anni dei termini di accertamento per redditi d'impresa e lavoro autonomo. Relativamente all'anno d'imposta 2019, per i soggetti che effettuano operazioni ex art. 22 del DPR 633/72, la riduzione opera a condizione che abbiano esercitato l'opzione per l'invio dei corrispettivi ex art. 2 co. 1 del D.Lgs. 127/2015.

FATTISPECIE	RIDUZIONE O PROROGA	NORMA
Soggetti congrui e coerenti con gli studi di settore rientranti nella casistica indicata nei provvedimenti direttoriali	Riduzione di un anno dei termini di accertamento	Art. 10 co. 9 e 10 del DL 201/2011
Soggetti con ISA pari a 9	Riduzione di un anno dei termini di accertamento (periodo d'imposta 2019)	Art. 9-bis del DL 50/2017
Verbali consegnati entro il 24.10.2018 definibili ai sensi dell'art. 1 del DL 118/2018	Proroga di 2 anni per i periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015	Art. 1 co. 9 del DL 119/2018
Tracciabilità dei pagamenti	Riduzione di 2 anni dei termini di accertamento	Art. 1 co. 3 del DL 119/2018

RADDOPPIO DEI TERMINI PER VIOLAZIONI PENALI

Gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, nella versione ante L. 208/2015, stabiliscono che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso.

A decorrere dall'anno 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017), il raddoppio dei termini per violazioni penali è stato abrogato.

In detto caso, l'Agenzia delle Entrate può notificare l'accertamento entro il 31 dicembre:

- ⇒ dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- ⇒ del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Quindi, entro il 31.12.2020 andavano notificati gli accertamenti sull'anno 2011 (UNICO 2012), o 2009 (UNICO 2010) se si tratta di omessa dichiarazione.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

9/14

Tuttavia, a causa dell'emergenza epidemiologica, in relazione al solo anno 2020, opera dell'art. 157, co. 1 del DL 34/2020, pur dovendo essere emesso entro il 31.12.2020, va notificato dall'1.1.2021 al 31.12.2021. lo slittamento al 31.12.2021, secondo l'Agenzia delle Entrate riguarda anche annualità che scadono al 31.12.2020 per effetto di proroghe dei termini, come il raddoppio per violazioni penali.

Quanto appena esposto, a ben veder, contrasta con il principio secondo cui la proroga dei termini per violazioni penali non può essere sommata a nessun'altra disposizione che preveda, anch'essa, una proroga dei termini, a meno che sia la legge medesima a statuire diversamente (Corte Cost. 25.7.2011 n. 247).

VIOLAZIONI RELATIVE AL MONITORAGGIO FISCALE (ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO)

Il termine decadenziale entro cui va notificato l'atto di contestazione della sanzione sul modulo RW risente della natura che si attribuisce alle violazioni ex art. 5 del DL 167/90.

Qualora all'irrogazione della sanzione non sia associato il recupero di imposta, il termine dovrebbe rinvenirsi nell'art. 20 del D.Lgs. 472/97, e coinciderebbe con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione.

Ove, invece, vi sia connessione tra omessa/irregolare compilazione del modulo RW ed evasione, in coerenza con quanto sancito da Cass. 23.10.2013 n. 24009, opererebbe l'art. 43 del DPR 600/73, e ciò potrebbe avere notevoli risvolti operativi nel sistema ante L. 208/2015 (sino all'annualità 2015, dichiarazione da presentare nel 2016): se l'errore è commesso nel quadro RW presentato unitamente al modello UNICO 2011, l'atto va notificato entro il 31.12.2015 e non entro il 31.12.2016.

RADDOPPIO DEI TERMINI PER VIOLAZIONI PENALI

A prescindere dal discorso circa la natura connessa all'evasione delle sanzioni sul modulo RW, a nostro avviso il raddoppio dei termini non può mai essere applicato nel caso dell'art. 5 del DL 167/90, in quanto le violazioni concernenti il monitoraggio fiscale non hanno rilevanza penale.

Lo stesso dicasi per la notifica degli atti relativi all'accertamento dell'IVIE e dell'IVAFE, le cui violazioni non hanno rilievo penale.

ATTIVITÀ ESTERE/INVESTIMENTI DETENUTI IN PARADISI FISCALI

Se gli investimenti/attività non dichiarati sono siti in un Paradiso fiscale, i termini ex artt. 43 del DPR 600/73 e 20 del D.Lgs. 472/97 sono raddoppiati (art. 12 del DL 78/2009).

Il raddoppio dovrebbe applicarsi a decorrere dalle dichiarazioni relative all'anno 2009, in cui il DL 194/2009, che ha introdotto il raddoppio dei termini modificando il DL 78/2009, è entrato in vigore

TERMINI PER IL RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA INESISTENTI

La L. 311/2004 ha disciplinato gli "avvisi di recupero dei crediti d'imposta", utilizzati per disconoscere crediti d'imposta indebitamente fruiti, in quanto difettanti i presupposti di legge (si pensi al bonus "ricerca e sviluppo" o alle assunzioni in aree svantaggiate).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

10/14

Se l'avviso di recupero concerne crediti "inesistenti" compensati, vige la procedura dell'art. 27 del DL 185/2008, molto più gravosa sia sul versante accertativo che esattivo.

DISCONOSCIMENTO DI CREDITI D'IMPOSTA

Stante la loro natura accertativa, gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta devono essere notificati entro termini decadenziali.

Occorre pertanto il rispetto dei termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73, e il termine ultimo previsto, a pena di decadenza, entro cui notificare l'atto può essere ricavato dall'art. 27 co. 16 del DL 185/2008, norma che riguarda la specifica ipotesi degli avvisi di recupero emessi per contrastare l'indebito utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti.

Quest'ultima disposizione prevede che l'avviso possa essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito, quindi, per gli avvisi "ordinari" (emessi al di fuori del caso dei crediti inesistenti compensati) il termine dovrebbe coincidere con il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di utilizzo (quinto anno dall'annualità 2016, ex L. 208/2015). Così pare essersi espressa Cass. 21.2.2018 n. 4153.

Va detto che, secondo un censurabile orientamento della Corte di Cassazione, inerente al bonus per le aree svantaggiate ex art. 8 della L. 388/2000, non ha fondamento giuridico la distinzione tra credito "inesistente" e credito "non spettante", per cui l'atto di recupero va sempre notificato non entro il termine dell'art. 43 del DPR 600/73 bensì entro il termine degli 8 anni di cui all'art. 27 co. 16 del DL 185/2008 (Cass. 2.8.2017 n. 19237 e Cass. 21.4.2017 n. 10112 e C.T. Reg. Roma 19.6.2019 n. 3687/1/19).

RECUPERO DI CREDITI INESISTENTI COMPENSATI

Nello specifico caso dei crediti inesistenti indebitamente compensati, gli uffici finanziari sono legittimati a notificare l'atto di recupero entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (art. 27 co. 16 del DL 185/2008).

Un'interpretazione letterale porterebbe a sostenere che, ogniqualvolta si sia in presenza di un credito inesistente compensato, l'atto di recupero possa essere notificato entro i più ampi termini dell'art. 27 del DL 185/2008, e non entro l'ordinario termine.

Adottando tale impostazione, il termine di 8 anni sarebbe applicabile laddove l'indebita compensazione sia la conseguenza di accertamenti fiscali (si pensi non solo al disconoscimento della detrazione IVA per inesistenza di operazioni, ma pure agli accertamenti analitici derivanti dal riscontro tra dichiarazione, bilancio e scritture contabili). Alcuni giurisprudenza ha ragionato in questo senso per l'indebita compensazione derivante dall'applicazione di un'aliquota IVA errata (C.T. Reg. Milano 7.4.2014 n. 1792/11/14) e per i crediti, in generale, "non spettanti" (C.T. Prov. Lecce 29.1.2013 n. 13/2/13).

Pur prendendo atto di ciò, il legislatore, con il D.Lgs. 24.9.2015 n. 158 modificativo dell'art. 13 del D.Lgs. 471/97, ha introdotto una distinta normativa sanzionatoria in funzione della tipologia di indebita compensazione. Si può ritenere "non spettante" (sanzionato nella misura del 30%), dunque al di fuori della gravosa procedura dell'art. 27 co. 16 del DL 185/2008, il credito d'imposta utilizzato "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti".

Ove, di contro, l'utilizzo concerna crediti inesistenti indebitamente compensati, la sanzione è dal 100% al 200% della misura del credito stesso. Viene fornita la definizione di credito inesistente, intendendosi per tale "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

11/14

presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile” mediante la liquidazione automatica della dichiarazione.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

L’art. 20 del D.Lgs. 472/97 stabilisce che, per le sanzioni amministrative, l’atto di contestazione è notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l’accertamento dei singoli tributi.

Detta norma ha rilievo autonomo nel caso di sanzioni non collegate all’evasione, come ad esempio quelle sulle omesse comunicazioni previste dall’art. 11 del D.Lgs. 471/97

Antecedentemente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 99/2000, le sanzioni potevano essere irrogate anche nel “maggior” termine previsto per l’accertamento dei tributi, e non, come ora, nel “diverso” termine contemplato per questi ultimi.

Secondo l’Amministrazione finanziaria, la modifica normativa è indice della volontà del legislatore di evitare che, in comparti impositivi come l’imposta di registro, vi siano differenti termini di decadenza per l’atto di accertamento e per le sanzioni, sicché, allo stato attuale, ove per il tributo siano contemplati termini di decadenza inferiori al quinquennio, questi dovrebbero valere anche per le sanzioni.

PRESCRIZIONE DECENNALE PER IMPOSTE A CREDITO

Per i contribuenti che hanno evidenziato nelle dichiarazioni un credito d’imposta, si precisa che lo stesso si prescrive con il decorso del termine ordinario di dieci anni, così come previsto dall’art. 2946 del codice civile.

Tale prescrizione inizia a decorrere dalla scadenza dei termini per la liquidazione delle imposte previsto dall’Amministrazione finanziaria ai sensi dell’art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73, e cioè a partire dal 31 dicembre dell’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione stessa.

Pertanto, al 31 dicembre 2020 si è prescritto l’eventuale credito d’imposta evidenziato nella dichiarazione dei redditi 2009, presentata nel 2010.

Pertanto, ove vantiate crediti che stiano per raggiungere il termine prescrizionale dei dieci anni è necessario presentare una istanza all’Amministrazione Finanziaria volta ad interrompere i termini suddetti per non precludersi la possibilità di ottenere il rimborso stesso.

PRESCRIZIONE CIVILE DELLA DOCUMENTAZIONE CONTABILE

Le scritture contabili, ai sensi dell’art. 2220 del codice civile, devono essere conservate per dieci anni dalla data dell’ultima registrazione. Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti.

Il decorso del suddetto termine non elimina l’obbligo di conservazione della documentazione contabile in capo al contribuente, se vi sono accertamenti che non siano stati ancora definiti.

Pertanto, ove non vi sia un contenzioso in corso è possibile non custodire la documentazione contabile relativa fino all’esercizio 2009 (per le aziende con esercizio sociale coincidente con l’anno solare).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA

12/14

TERMINI DI DECADENZA E TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI

Le scritture contabili, ai sensi dell'art. 2220 del codice civile, devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione. Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti.

Il decorso del suddetto termine non elimina l'obbligo di conservazione della documentazione contabile in capo al contribuente, se vi sono accertamenti che non siano stati ancora definiti.

Ai sensi dell'art. 22 co. 2 del DPR 600/73, le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali devono essere conservate fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c.

Come regola generale, le scritture contabili devono perciò essere conservate sino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: tuttavia, occorre vagliare il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento in caso di violazioni penali, analizzato in precedenza sino al periodo d'imposta 2015, in quanto il raddoppio non è più operante dalle dichiarazioni da presentare nel 2017, dunque dal periodo d'imposta 2016.

Investita della problematica, con la sentenza 25.7.2011 n. 247 la Corte Costituzionale ha stabilito che *“se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato”*.

Pertanto, è possibile affermare che, in ogni caso, a titolo prudenziale, con riferimento sino al periodo d'imposta 2015 le scritture contabili vanno conservate, ai fini fiscali, sino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, e non più sino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA
13/14

ALLEGATO 1 - RIEPILOGO DELLE SCADENZE DEI TERMINI PER I CONTROLLI FORMALI ex art. 36-ter del DPR 600/73

Anno		Dichiarazioni presentate ai fini delle IMPOSTE DIRETTE	
PERIODO D'IMPOSTA	Anno Presentazione Dichiarazione	TERMINE PER CONTROLLO FORMALE da parte della AGENZIA DELLE ENTRATE	TERMINE PER LA NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO
2013	2014	Prescritto (31/12/2016)	Prescritto 31.12.2018
2014	2015	Prescritto (31/12/2017)	Prescritto 31.12.2019
2015	2016	Prescritto 31.12.2018	31.12.2022 proroga ex DL 34/2020
2016	2017	Prescritto 31.12.2019	31.12.2022 proroga ex DL 34/2020
2017	2018	Prescritto 31.12.2020	31.12.2023 proroga ex DL 34/2020
2018	2019	31 dicembre 2021	31 dicembre 2023
2019	2020	31 dicembre 2022	31 dicembre 2024
2020	2021	31 dicembre 2023	31 dicembre 2025

ALLEGATO 2 – RIEPILOGO DEI TERMINI PER LE LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE DOVUTE IN BASE ALLE DICHIARAZIONI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE E IVA

(ex art. 36-bis del DPR 600/73 e art. 54-bis del DPR 633/72)

PERIODO D'IMPOSTA	Anno presentazione dichiarazione	IMPOSTE DIRETTE	IVA	RISCOSSIONE
		TERMINE PER LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA da parte della AGENZIA DELLE ENTRATE	TERMINE PER LA LIQUIDAZIONE AUTOMATICA da parte della AGENZIA DELLE ENTRATE	TERMINE PER LA NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO
2013	2014	Prescritto 1 maggio 2015	Prescritto 1 febbraio 2015	Prescritto (31/12/2017)
2014	2015	Prescritto 1 maggio 2016	Prescritto 1 febbraio 2016	Prescritto 31.12.2018
2015	2016	Prescritto 1 maggio 2017	Prescritto 1 febbraio 2017	Prescritto 31.12.2019
2016	2017	Prescritto 1 maggio 2018	Prescritto 1 febbraio 2018	31.12.2022 proroga ex DL 34/2020
2017	2018	Prescritto 1 maggio 2019	Prescritto 1 febbraio 2019	31.12.2022 proroga ex DL 34/2020
2018	2019	Prescritto 1 maggio 2020	Prescritto 1 febbraio 2020	31 dicembre 2022
2019	2020	1 maggio 2021	1 febbraio 2021	31 dicembre 2023
2020	2021	1 maggio 2022	1 febbraio 2022	31 dicembre 2024

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 28/2021

PAGINA
14/14

ALLEGATO 3 – RIEPILOGO DELLE SCADENZE DEI TERMINI PER I CONTROLLI SOSTANZIALI

ANNO		IMPOSTE DIRETTE				I.V.A.			
PERIODO d'imposta	ANNO di presentazione dichiarazione	Dichiarazione PRESENTATA (3)	Termine raddoppiato (1) - (2) - (3)	Dichiarazione OMESSA (3)	Termine raddoppiato (1) - (2) - (3)	Dichiarazione PRESENTATA (3)	Termine raddoppiato (1) - (2) - (3)	Dichiarazione OMESSA (3)	Termine raddoppiato (1) - (2) - (3)
2009	2010	Prescritto (31.12.2014)	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto (31.12.2015)	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	Prescritto (31.12.2014)	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto (31.12.2015)	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020
2010	2011	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto (31.12.2016)	31.12.2021	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto (31.12.2016)	31.12.2021
2011	2012	Prescritto (31.12.2016)	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	Prescritto (31.12.2017)	31.12.2022	Prescritto (31.12.2016)	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	Prescritto (31.12.2017)	31.12.2022
2012	2013	Prescritto (31.12.2017)	31.12.2021	Prescritto (31.12.2018)	31.12.2023	Prescritto (31.12.2017)	31.12.2021	Prescritto (31.12.2018)	31.12.2023
2013	2014	Prescritto (31.12.2018)	31.12.2022	Prescritto (31.12.2019)	31.12.2024	31.12.2018	31.12.2022	Prescritto (31.12.2019)	31.12.2024
2014	2015	Prescritto (31.12.2019)	31.12.2023	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	31.12.2025	31.12.2019	31.12.2023	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	31.12.2025
2015	2016	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	31.12.2024	31.12.2021	31.12.2026	31.12.2021 prorroga ex DL 34/2020	31.12.2024	31.12.2021	31.12.2026
2016	2017	31.12.2022		31.12.2024		31.12.2022		31.12.2024	
2017	2018	31.12.2023		31.12.2025		31.12.2023		31.12.2025	
2018	2019	31.12.2024		31.12.2026		31.12.2024		31.12.2026	
2019	2020	31.12.2025		31.12.2027		31.12.2025		31.12.2027	
2020	2021	31.12.2026		31.12.2028		31.12.2025		31.12.2028	

- Il raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA previsto dalla c.d. "manovra correttiva del 2006" (D.L. n. 223/2006) si ha quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia penale (art. 331 C.P.P.) per uno dei reati previsti dal D. Lgs. n. 74/2000. Per gli anni fino al 2015 il raddoppio non opera nel caso in cui la denuncia all'Autorità giudiziaria da parte dell'Amministrazione finanziaria (compresa la GdF), sia stata presentata / trasmessa oltre la scadenza dei termini di accertamento "ordinari".
- I nuovi artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72 introdotti dalla Finanziaria 2016 non contengono più il raddoppio dei termini in presenza di violazioni per le quali è scattata la denuncia per un reato penale ex D.Lgs. n. 74/2000. Il venir meno del raddoppio dei termini trova applicazione con riferimento agli avvisi relativi al 2016 e successivi.
- L'Art. 157 DL n 34/2020 ha previsto che tutti i termini decadenziali, relativi a qualsiasi atto avente valore accertativo che scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020, slittano al 31.12.2021. L'emissione dell'atto deve comunque avvenire entro il 31.12.2020.