

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

1/16

OGGETTO

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

AGGIORNAMENTO

3 FEBBRAIO 2022

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. 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
CIRCOLARE N. 28/2021 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA
CIRCOLARE N. 08/2022 - 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. 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. Per gli accertamenti "esecutivi", operanti per gli atti emessi dall'1.10.2011, relativi alle imposte sui redditi, IRAP e IVA, riguardanti i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi 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 28.2.2022. L'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2022 (27.1.2022) ha chiarito che gli accertamenti e gli atti di contestazione in scadenza al 31 dicembre 2021 possono essere emessi e notificati entro il 26 marzo 2022, per effetto dell'art. 67 del DL 18/2020, che ha sospeso i termini di accertamento per il periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 a causa della pandemia. 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. 12/2022

PAGINA

2/16

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 1.1.2022, i cui termini scadono il 31.12.2021, 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.

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 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.

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 28 febbraio 2022, anche se l'emissione (quindi la sottoscrizione dell'atto ad opera del funzionario competente) deve comunque essere avvenuta entro il 31.12.2020.

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.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
3/16

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)

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.

PROROGA AL 28.2.2022 DEI TERMINI

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

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

4/16

"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° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022 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 28.2.2022. La proroga al 28.2.2022 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

INTERESSI PER RITARDATO PAGAMENTO

Il co. 4 del menzionato art. 157 stabilisce che, per gli atti oggetto di proroga, non sono dovuti, *"per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell'atto stesso"*, gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo dell'art. 20 del DPR 602/73.

Per esigenze di ordine sistematico, lo stesso dovrebbe valere per i comparti impositivi ove non si applicano gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo ma diverse tipologie di interessi, si pensi alle imposte indirette diverse dall'IVA.

Gli interessi riprendono a decorrere, giornalmente, dal giorno successivo alla notifica fino alla data di effettivo pagamento (circ. Agenzia delle Entrate 20.8.2020 n. 25, § 3.10.1).

AMBITO APPLICATIVO

Lo slittamento al 28 febbraio 2022 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

Gli enti impositori, in primis l'Agenzia delle Entrate, devono notificare i menzionati atti dall'1.3.2021 al 28.2.2022.

Inoltre, nel 2021 potranno essere notificati atti impositivi relativi ad annualità in scadenza successiva al 31.12.2020, non essendoci alcuna proroga per essi.

La proroga sembra riferirsi a qualsiasi ente impositore (con l'eccezione degli enti territoriali).

CUMULO CON ALTRE DISPOSIZIONI DI PROROGA

La postergazione al 28 febbraio 2022 riguarda anche annualità che scadono al 31.12.2020 per effetto di proroghe/raddoppi dei termini, come ad esempio il raddoppio dei termini per

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
5/16

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 28 febbraio 2022, 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.

OMESSA DICHIARAZIONE

Nell'ipotesi di omessa dichiarazione, 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 di decadenza coincide con il 31 dicembre del settimo anno successivo (e non più quinto) a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Entro il 31.12.2021 dovevano essere notificati gli avvisi relativi al periodo d'imposta 2015 (REDDITI 2016). In relazione al solo anno 2020, opera l'art. 157 co. 1 del DL 34/2020, quindi gli atti in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020, pur dovendo essere emessi entro l'ordinario termine di scadenza, vanno notificati dall'1.3.2021 al 28.2.2022.

L'omissione dichiarativa, presupposto per applicare il maggior termine, si verifica se il contribuente non adempie materialmente all'obbligo, e non ove, per effetto di presunzioni legali (che rilevano ai fini accertativi), si presume avrebbe dovuto dichiarare redditi.

Del pari, non è omessa la dichiarazione presentata con un importo irrisorio, nella specie pari ad un solo euro (Cass. 22.4.2021 n. 10668)14.

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

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
6/16

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.

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.

PROROGA DI 85 GIORNI PER GLI ATTI SCADUTI IL 31 DICEMBRE 2021

In occasione di Telefisco 2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli accertamenti e gli atti di contestazione in scadenza al 31 dicembre 2021 possono essere emessi e notificati entro il 26 marzo 2022, per effetto dell'art. 67 del DL 18/2020, che ha sospeso i termini di accertamento per il periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 a causa della pandemia.

L'Agenzia richiama i precedenti documenti di prassi, ove è stato affermato che l'art. 67 avrebbe portata generale, con la sola esclusione dei termini che sono scaduti dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020, cui si applica l'art. 157 del DL 34/2020 (circ. nn. 11/2020 § 5.9 e 25/2020 § 3.10.4).

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la sospensione dei termini di 85 giorni si applica "ai termini di decadenza riferiti ad atti e imposte non scaduti nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 e che, pertanto, non sono rientrati nell'ambito applicativo dell'articolo 157, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34".

Ne consegue che, secondo l'Amministrazione finanziaria, gli atti scaduti il 31 dicembre 2021 potrebbero validamente essere notificati entro il 26 marzo 2022.

In concreto la proroga di 85 giorni riguarderebbe gli avvisi di accertamento per il 2015, in presenza di dichiarazione omessa, nonché gli atti di contestazione per il 2015, il cui termine ordinario di decadenza era fissato al 31 dicembre 2021. Tali atti, se non già spediti al contribuente, potranno essere emessi e notificati entro il 26 marzo 2022.

Inoltre, più in generale, seguendo la tesi dell'Agenzia, la proroga di 85 giorni si estenderebbe a tutti i fatti accertabili alla data del 31 maggio 2020, con la sola esclusione degli atti coperti dalla previsione (speciale) dell'art. 157 DL 34/2020.

Risulterebbero quindi prorogati di 85 giorni anche i termini di accertamento di fine anno per i periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018. In sostanza, per effetto della previsione dell'articolo 67, comma 1, del DL 18/2021, i termini di accertamento risultano prorogati di 85 giorni, quindi non scadranno mai al 31 dicembre dei vari anni per tutte le annualità fino al 2018 (perché i termini di rettifica in relazione all'annualità 2019 e successive non risultavano ancora pendenti all'8 marzo 2020, non essendosi ancora chiuso il termine per presentare la dichiarazione).

Ricapitolando, entro il 28 febbraio 2022, per effetto dell'art. 157, dovranno essere notificati gli atti emessi entro il 31 dicembre 2020, ossia gli atti di contestazione relativi al 2014 (sanzioni RW), gli avvisi di accertamento per il 2014, in presenza di omessa dichiarazione, nonché gli avvisi di accertamento per il 2015.

Sempre entro il 28 febbraio 2022, per effetto dell'art. 157, dovranno essere notificati gli atti emessi entro il 31 dicembre 2020 in virtù del raddoppio dei termini per violazioni penali o ex art. 12 del DL 78/2009 (circ. n. 25/2020 § 3.10.1).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

7/16

Entro il 26 marzo 2022, invece, per effetto dell'art. 67 del DL 18/2020, potranno essere notificati gli atti di contestazione relativi al 2015 (sanzioni RW) e gli avvisi di accertamento per il 2015, in presenza di omessa dichiarazione, nonché gli accertamenti per annualità precedenti coperte dal raddoppio dei termini e in scadenza il 31 dicembre 2021.

Per le annualità dal 2016 in avanti opera il nuovo regime dell'art. 43 del DPR 600/73 e dell'art. 57 del DPR 633/72, che non prevede più il raddoppio dei termini per violazioni penali, bensì l'estensione dei termini di accertamento a 5 anni, per la dichiarazione infedele, e 7 anni, per la dichiarazione omessa, mentre resta fermo il raddoppio dei termini ex art. 12 del DL 78/2009. Le violazioni riferite al 2016 potranno dunque essere accertate fino al 26 marzo 2023.

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.

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. Alcuna 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). Dal dato normativo si desume che la proroga, fermo restando quanto esposto, operi anche per i contribuenti che non hanno definito il verbale (motivazioni del provv. Agenzia delle Entrate 23.1.2019 n. 17776). Da quanto specificato nella circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 7, § 8, la proroga riguarda i settori impositivi per i quali nel verbale sono stati formulati rilievi, quindi si può dedurre che se, ad esempio ai fini IVA, non ci sono stati rilievi, la proroga, con riferimento a questa imposta, non operi, ancorché astrattamente ricompresa nell'art. 1 del DL 119/2018. Invece, se ci sono rilievi, sembra la proroga possa legittimare la notifica "ultratermine" dell'accertamento anche in merito a rilievi che non erano stati oggetto del verbale, cosa molto censurabile.

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 28 febbraio 2022, 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.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
8/16

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 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.

STUDI DI SETTORE E ISA

Gli studi di settore sono sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA"), a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018. Pertanto, l'ultimo periodo per il quale gli studi hanno trovato applicazione è stato il 2017 (modello REDDITI 2018).

Premesso ciò, ai sensi dell'art. 10 co. 9 e 10 del DL 201/2011, i termini per l'accertamento imposte sui redditi/IVA sono ridotti di un anno se i contribuenti risultano congrui e coerenti con lo studio e hanno assolto 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).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
9/16

In merito al 2017, bisogna riferirsi al provv. 1.6.2018 n. 110050, che, come per i provvedimenti antecedenti, esclude, ad esempio, i professionisti.

Per i contribuenti rientranti nel "regime premiale", l'accertamento sul 2017 (REDDITI 2018) dovrà essere notificato entro il 31.12.2022, e non entro il 31.12.2023.

Evidenziamo che la riduzione di un anno per l'accertamento riguarda non solo i redditi d'impresa e di lavoro autonomo (rilevanti ai fini degli studi di settore), ma anche, ad esempio, redditi fondiari o diversi (chiarimento reso in Telefisco 2018, risposta 44).

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 agli anni in cui, a seguito della L. 208/2015, il raddoppio trova ancora applicazione).

CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA

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 2020 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 D.Lgs. 74/2000.

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	<u>Art. 10</u> co. 9 e 10 del DL 201/2011
SOGGETTI CON ISA PARI A 8	RIDUZIONE DI UN ANNO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO (PERIODO D'IMPOSTA 2020)	<u>Art. 9-bis</u> del DL 50/2017
VERBALI CONSEGNATI ENTRO IL 24.10.2018 definibili ai sensi dell'art. 1 del DL 119/2018	PROROGA DI 2 ANNI PER I PERIODI D'IMPOSTA 2013, 2014 E 2015	<u>Art. 1</u> co. 9 del DL 119/2018
TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI	RIDUZIONE DI 2 ANNI DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO	<u>Art. 1</u> co. 3 del D.Lgs. 127/2015

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
10/16

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.

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 31.12.2021 andavano notificati gli accertamenti sull'anno 2012 (UNICO 2013), o 2010 (UNICO 2011) se si tratta di omessa dichiarazione.

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'1.3.2021 al 28.2.2022. Lo slittamento al 28.2.2022, 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

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.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

11/16

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

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

I possedimenti esteri detenuti in "paradisi fiscali" non indicati nel quadro RW si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione (art. 12 co. 2 del DL 78/2009).

Ai sensi dell'art. 12 co. 2-bis del DL 78/2009, i termini per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA relativi alla presunzione di imponibilità dei capitali illecitamente detenuti in "paradisi fiscali" sono raddoppiati.

L'art. 12 del DL 78/2009 è entrato in vigore l'1.7.2009, quindi la presunzione non può operare per le annualità antecedenti; in altri termini, essa può trovare applicazione a partire dalle violazioni effettuate in occasione della compilazione del quadro RW relativo all'anno 2009, che avrebbe dovuto essere inviato entro il 30.9.2010.

AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI DI IMPOSTA

Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, disciplinati dall'art. 1 co. 421 ss. della L. 311/2004, sono utilizzati dall'Agenzia delle Entrate al fine di recuperare crediti d'imposta indebitamente fruiti. Di norma sono crediti generati dal normale funzionamento del tributo (si pensi al credito IVA annuale) o crediti istituiti dalla legislazione speciale, spesso da indicare nel quadro RU del modello REDDITI: si pensi al disconoscimento del bonus ricerca e sviluppo o per investimenti in aree svantaggiate.

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 (o 57 del DPR 633/72), e il termine ultimo, a pena di decadenza, entro cui notificare l'atto può essere ricavato dall'art. 27 co. 16 del DL 185/2008, che riguarda la peculiare ipotesi 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 in compensazione del credito, quindi, per gli avvisi "ordinari" (emessi al di fuori del caso dei crediti inesistenti) il termine dovrebbe coincidere con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

12/16

MODIFICHE DELLA L. 208/2015

Dopo la L. 208/2015, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto (e non più quarto) anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Così, l'avviso di accertamento, dal 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017) va notificato entro il 31.12.2022 e non entro il 31.12.2021.

Occorre individuare l'anno a decorrere dal quale la menzionata novità opera per gli avvisi di recupero del credito di imposta.

A nostro avviso, rileva solo l'anno in cui è avvenuta la compensazione, pertanto dalle compensazioni eseguite nel 2017 parrebbe operante il termine dei 5 anni, rimanendo il termine quadriennale per le compensazioni eseguite sino all'anno 2016.

Diversa opinione è stata espressa nella nota DRE Piemonte 15.10.2020 n. 0061680, ove dalle compensazioni eseguite nel 2016 si ritiene operante il maggior termine dei 5 anni (si effettua un parallelismo tra periodo d'imposta e compensazione).

CREDITI INESISTENTI INDEBITAMENTE COMPENSATI

Nel caso di crediti inesistenti compensati nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97 il termine, ex art. 27 co. 16 del DL 185/2008, è del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo in compensazione del credito.

Va detto che secondo molti uffici l'unico termine operante per gli avvisi di recupero sarebbe quello indicato, vuoi perché difetta un termine specifico, vuoi perché non sarebbe corretto applicare gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, non trattandosi tecnicamente di avvisi di accertamento.

Una siffatta opinione va rigettata, siccome il legislatore è stato chiaro nel circoscrivere il termine di 8 anni ai crediti inesistenti indebitamente compensati, e non alla generalità dei crediti. Difettano quindi i presupposti per l'analogia o l'interpretazione estensiva, posto che, all'evidenza, il caso (assai meno grave) dei crediti esistenti che non potevano essere compensati per ragioni estranee alla oggettiva spettanza del credito non può essere paragonato ai crediti inesistenti, riconducibili spesso a frodi fiscali.

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.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA
13/16

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 2010 (per le aziende con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

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”*.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

14/16

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. 12/2022

PAGINA
15/16

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
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
2021	2022	31 dicembre 2024	31 dicembre 2026

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
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
2021	2022	1 maggio 2023	1 febbraio 2023	31 dicembre 2025

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 12/2022

PAGINA

16/16

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) – (4)	Termine raddoppiato (1) – (2) – (3)	Dichiarazione OMESSA (3) – (4)	Termine raddoppiato (1) – (2) – (3) – (4)	Dichiarazione PRESENTATA (3) – (4)	Termine raddoppiato (1) – (2) – (3)	Dichiarazione OMESSA (3) – (4)	Termine raddoppiato (1) – (2) – (3) – (4)
2009	2010	Prescritto (31.12.2014)	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto (31.12.2015)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	Prescritto (31.12.2014)	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto (31.12.2015)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)
2010	2011	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto (31.12.2016)	26.3.2022 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto (31.12.2016)	26.3.2022 (art 67 DL 18/2020)
2011	2012	Prescritto (31.12.2016)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	Prescritto (31.12.2017)	26.3.2023 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2016)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	Prescritto (31.12.2017)	26.3.2023 (art 67 DL 18/2020)
2012	2013	Prescritto (31.12.2017)	26.3.2022 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2018)	25.3.2024 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2017)	26.3.2022 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2018)	25.3.2024 (art 67 DL 18/2020)
2013	2014	Prescritto (31.12.2018)	26.3.2023 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2019)	26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2018)	26.3.2023 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2019)	26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)
2014	2015	Prescritto (31.12.2019)	25.3.2024 (art 67 DL 18/2020)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	26.3.2026 (art 67 DL 18/2020)	Prescritto (31.12.2019)	25.3.2024 (art 67 DL 18/2020)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	26.3.2026 (art 67 DL 18/2020)
2015	2016	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)	26.3.2022 (art 67 DL 18/2020)	26.3.2027 (art 67 DL 18/2020)	28.2.2022 (art 157 DL 34/2020)	26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)	26.3.2022 (art 67 DL 18/2020)	26.3.2027 (art 67 DL 18/2020)
2016	2017	26.3.2023 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2023 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)	
2017	2018	25.3.2024 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2026 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2024 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2026 (art 67 DL 18/2020)	
2018	2019	26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2027 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2025 (art 67 DL 18/2020)		26.3.2027 (art 67 DL 18/2020)	
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	
2021	2022	31.12.2027		31.12.2029		31.12.2027		31.12.2029	

1. 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.
2. I nuovi art. 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 vizio meno del raddoppio dei termini trova applicazione con riferimento agli avvisi relativi al 2016 e successivi.
3. L'articolo 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 28.2.2022. L'emissione dell'atto deve comunque avvenire entro il 31.12.2020.
4. L'articolo 67, comma 1, del DL 18/2020, prevede che «sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori». La sospensione determina una corrispondente proroga dei termini decadenziali di 85 giorni per tutte le annualità i cui termini decorrono lungo il periodo temporale 8 marzo-31 maggio 2020.