

CIRCOLARE N. 11/2024 DEL 5 FEBBRAIO 2024*OGGETTO***TERMINI PER L'ACCERTAMENTO
IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE
E DI IVA***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 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
CIRCOLARE N. 11/2023 - 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.

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.

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 1.1.2024, i cui termini scadono il 31.12.2023, 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

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.

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.

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.

Entro il 31.12.2023 dovevano essere notificati gli accertamenti sull'anno 2017 (REDDITI, IRAP, IVA 2018) in caso di dichiarazione presentata. Alcune annualità decade il 31.12.2023 in caso di dichiarazione omessa, considerato che l'anno 2015 (UNICO, IRAP, IVA 2016) è decaduto il 31.12.2021, operando ancora il sistema ante L. 208/2015.

Bisogna considerare che ad avviso della prassi sia dell'Agenzia delle Entrate che della Guardia di Finanza opera la sospensione in avanti dei termini per un periodo di 85 giorni, quindi i termini in scadenza al 31.12.2023 slittano al 26.3.2024.

In ogni caso qui di seguito si riportano i termini ordinari di decadenza per il controllo sostanziale:

TERMINI DI DECADENZA PER IL CONTROLLO SOSTANZIALE

FATTISPECIE	TERMINE	NOTE
Imposte sui redditi (sino al modello UNICO 2016)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Quinto anno se c'è l'omessa dichiarazione
Imposte sui redditi (dal modello REDDITI 2017)	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Settimo anno se c'è l'omessa dichiarazione
IVA (sino alla dichiarazione IVA 2016)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Quinto anno se c'è l'omessa dichiarazione
IVA (dalla dichiarazione IVA 2017)	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Settimo anno se c'è l'omessa dichiarazione
IRAP (sino alla dichiarazione IRAP 2016)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Quinto anno se c'è l'omessa dichiarazione
IRAP (dalla dichiarazione IRAP 2017)	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Settimo anno se c'è l'omessa dichiarazione
Presenza di reati fiscali (sino alle dichiarazioni presentate nel 2016, anno d'imposta 2015)	Raddoppio dei termini	Non opera per l'IRAP
Presenza di reati fiscali (dalle dichiarazioni presentate nel 2017, anno d'imposta 2016)	Non ci sono effetti sui termini	-
Atti in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020	Vanno emessi entro il 31.12.2020 ma notificati dall'1.3.2021 al 28.2.2022	Art. 157 co. 1 del DL 34/2020
Atti in scadenza dopo il 31.12.2020 (es. il 31.12.2022)	Proroga di 85 giorni secondo la prassi, per le annualità ancora "aperte" al 17.3.2020	Art. 67 co. 1 del DL 18/2020

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 2023 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 26.3.2024 DEGLI ACCERTAMENTI IN SCADENZA IL 31.12.2023 (SOSPENSIONE DI 85 GIORNI)

Ai sensi dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, "*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 prassi è consolidata nel sostenere che "*la sospensione introdotta dall'articolo 67 determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione*". Di conseguenza, "*a mero titolo esemplificativo, il termine di decadenza relativo al periodo di imposta 2016, corrispondente al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ai sensi dell'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, sarà il 26 marzo 2023 e non il 31 dicembre 2022*". Analogamente, l'accertamento imposte sui redditi/IVA sull'omissione dichiarativa sull'anno 2017 (modello REDDITI, IRAP, IVA 2018) in scadenza al 31.12.2023 slitta al 26.3.2024.

TERMINI ANNUALI

L'art. 67 co. 1 del DL 18/2020 "*sposta in avanti*" tutti i termini per i quali, al 17.3.2020 (entrata in vigore del DL 18/2020) esisteva il potere impositivo, quindi dall'anno 2016 (o 2015 se si tratta di omessa dichiarazione) all'anno 2018.

Il periodo di imposta 2019 non sembra intaccato in quanto al 17.3.2020 non erano nemmeno spirati i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi e IVA.

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.

Alcuna annualità decade il 31.12.2023 considerato che cisi trova "a cavallo" delle modifiche apportate dalla L. 208/2015:

- l'anno 2016 (UNICO, IRAP, IVA 2017) decadrà il 31.12.2024, operando ancora il sistema post L. 208/2015.
- l'anno 2015 (UNICO, IRAP, IVA 2016) è decaduto il 31.12.2021, operando ancora il sistema ante L. 208/2015.

Ovviamente, il termine maggiorato non trova applicazione per i contribuenti che non sono tenuti a presentare la dichiarazione.

L'omissione dichiarativa 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. Si pensi per esempio al redditometro.

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).

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.

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.

Il legislatore, con l'art. 1 co. 640 della L. 190/2014, è stato chiaro nell'individuare quali termini vengono postergati per effetto della dichiarazione integrativa. Ciò significa che altri termini decadenziali relativi a diverse imposte o a violazioni non connesse all'evasione non possono essere postergati, anche quando il contribuente, in sede di ravvedimento, per sanare la violazione sia tenuto a presentare un'integrativa. Quanto esposto vale in particolare per l'art. 20 del D.Lgs. 472/97, relativo al termine per contestare, in via separata, le sanzioni amministrative (pensiamo al modulo RW ex art. 5 del DL 167/90).

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). 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 (26.3.2023), 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

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 31.12.2023 andavano notificati gli accertamenti sull'anno 2014 (UNICO 2015), o 2012 (UNICO 2013) se si tratta di omessa dichiarazione.

Come evidenziato in precedenza, la prassi, in ragione dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, ritiene operante la proroga di 85 giorni sicché i termini in scadenza al 31.12.2023 slitterebbero al 26.3.2024.

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).

ATTI DI CONTESTAZIONE/IRROGAZIONE DI SANZIONI

Le sanzioni devono essere contestate nell'osservanza delle forme prescritte dal D.Lgs. 472/97, che contempla, in sostanza, tre modalità:

-  La contestazione di sanzioni non collegate al tributo, relative ad esempio alle omesse comunicazioni, ove si applica l'art. 16 del D.Lgs. 472/97;
-  L'irrogazione congiunta al recupero del maggior tributo, per le violazioni collegate al medesimo, come l'infedele dichiarazione;
-  L'irrogazione mediante cartella di pagamento, circoscritta dall'art. 17 del D.Lgs. 472/97 alle violazioni sui versamenti.

Ciò ha riflessi sul versante dei termini entro cui il relativo atto deve essere notificato.

Quale che sia la procedura usata, i termini entro cui va contestata la sanzione sono decadenziali, nonostante per l'imposta siano prescrizionali.

ATTO DI CONTESTAZIONE DELLE SANZIONI

Quando viene notificato un atto di contestazione della sanzione ex art. 16 del D.Lgs. 472/97, il termine decadenziale è quello di cui all'art. 20 co. 1 del D.Lgs. 472/97, e coincide con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione.

Se la violazione è stata commessa nel corso dell'anno 2018, l'atto di contestazione della sanzione va notificato entro il 31.12.2023. Come evidenziato in precedenza, la prassi, in ragione dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, ritiene operante la proroga di 85 giorni sicché i termini in scadenza al 31.12.2023 scadrebbero il 26.3.2024.

Eventuali proroghe devono essere introdotte dal legislatore, posto che non è ammessa l'interpretazione analogica. Per questa ragione, sono nulli gli atti notificati oltre il termine dell'art. 20 del D.Lgs. 472/97 sulla base del raddoppio per violazioni penali.

Il dies a quo del termine varia a seconda di come è integrata la violazione. Se si tratta di obblighi comunicativi, si ha riguardo al momento in cui è spirato il termine per l'adempimento; invece, se la violazione si perfeziona con la dichiarazione (si pensi agli obblighi comunicativi, come quelli in tema di minusvalenze, che vanno assolti all'interno della dichiarazione dei redditi), il dies a quo decorre dal termine di presentazione.

Obbligati solidali

L'art. 20 co. 2 del D.Lgs. 472/97 introduce una proroga nelle ipotesi di concorso nella violazione e di solidarietà.

Se l'atto è notificato nei termini ad uno dei coobbligati o ad almeno uno degli autori della violazione, per gli altri il termine è prorogato di un anno.

Definizione delle violazioni formali

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 per i verbali consegnati dopo il 24.10.2018.

Deve trattarsi di violazioni che possono essere oggetto di regolarizzazione ex art. 9 del DL 119/2018, quindi sono escluse quelle sul quadro RW, l'omessa regolarizzazione del cessionario ex art. 6 co. 8 del D.Lgs. 471/97 e l'omessa dichiarazione per gli intermediari ex art. 7-bis del D.Lgs. 241/97. Rientrano le violazioni sulla mancata indicazione separata dei costi black list e sulla comunicazione delle minusvalenze.

La proroga opera indipendentemente dal fatto che il contribuente si sia avvalso dell'art. 9 del DL 119/2018.

SANZIONI CONTESTATE MEDIANTE ATTO DI IMPOSIZIONE

L'art. 20 del D.Lgs. 472/97 stabilisce che l'irrogazione deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione, o nel diverso termine contemplato per l'accertamento del tributo.

Nelle sanzioni collegate al tributo, il termine per la contestazione e per l'accertamento coincidono. Così, se si tratta di imposte sui redditi e IVA, le sanzioni da dichiarazione infedele devono essere irrogate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

SANZIONI CONTESTATE MEDIANTE CARTELLA DI PAGAMENTO

Le sanzioni da omesso versamento ex art. 13 del D.Lgs. 471/97 possono essere irrogate direttamente tramite iscrizione a ruolo, per cui con cartella di pagamento.

Nella menzionata ipotesi, il termine di decadenza sarà quello previsto per la notifica della cartella di pagamento, contemplato dalla disciplina del tributo in considerazione. Così, per le violazioni emergenti dalle liquidazioni delle dichiarazioni, il termine coincide con il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quarto anno se si tratta di controlli formali ex art. 25 del DPR 602/73.

FATTISPECIE	TERMINE	PROROGHE
Atto di contestazione della sanzione	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione	Proroga di un anno per gli obbligati solidali
		Proroga di 2 anni per le violazioni che potevano essere oggetto di definizione ex art. 9 del DL 119/2018
Avviso di accertamento/recupero del tributo	Termine decadenziale per l'accertamento del tributo	-

Cartella di pagamento (liquidazione automatica)	31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	-
Cartella di pagamento (controllo formale)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	-

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.

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.

Bisogna però rilevare che la Cassazione ha più volte stabilito che tra monitoraggio fiscale e recupero dell'imposta (recupero che, a ben vedere, è eventuale) vi è un indissolubile legame, pertanto il termine applicabile è quello dell'art. 43 del DPR 600/73 e non quello dell'art. 20 del D.Lgs. 472/97/169. Esistono pronunce in senso contrario.

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 relativi alla presunzione di imponibilità dei capitali illecitamente detenuti in "paradisi fiscali" sono raddoppiati. Pertanto, i termini, ex artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, spirano:

- ⌘ il 31.12 del decimo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di dichiarazione presentata;
- ⌘ il 31.12 del 14° anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, in caso di dichiarazione omessa.

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.

Rammentiamo che alcuna giurisprudenza, valorizzando l'art. 3 della L. 212/2000/176, ha sancito che la presunzione può operare non dal periodo d'imposta 2009 (UNICO 2010) bensì dal 2010 (UNICO 2011).

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.

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 (26.3.2023) e non entro il 31.12.2021 (26.3.2022).

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.

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 2022 si è prescritto l'eventuale credito d'imposta evidenziato nella dichiarazione dei redditi 2011, presentata nel 2012.

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 2012 (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

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.

12

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

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

**ALLEGATO 1 – RIEPILOGO DELLE SCADENZE DEI TERMINI PER I
CONTROLLI SOSTANZIALI**
(ex art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72)

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)
2009	2010	Prescritto (31.12.2014)	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)
2010	2011	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto (31.12.2016)	Prescritto 31.12.2021 (26.3.2022)
2011	2012	Prescritto (31.12.2016)	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	Prescritto (31.12.2017)	Prescritto 31.12.2022 (26.3.2023)
2012	2013	Prescritto (31.12.2017)	Prescritto (31.12.2021) (26.3.2022)	Prescritto (31.12.2018)	31.12.2023 (26.3.2024)
2013	2014	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto 31.12.2022 (26.3.2023)	Prescritto (31.12.2019)	31.12.2024 (26.3.2025)
2014	2015	Prescritto (31.12.2019)	31.12.2023 (26.3.2024)	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	31.12.2025 (26.3.2026)
2015	2016	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	31.12.2024 (26.3.2025)	Prescritto 31.12.2021 (26.3.2022)	31.12.2026 (26.3.2027)
2016	2017	31.12.2022 (26.3.2023)		31.12.2024 (26.3.2025)	
2017	2018	31.12.2023 (26.3.2024)		31.12.2025 (26.3.2026)	
2018	2019	31.12.2024 (26.3.2026)		31.12.2026 (26.3.2027)	
2019	2020	31.12.2025		31.12.2027	
2020	2021	31.12.2026		31.12.2028	
2021	2022	31.12.2027		31.12.2029	
2022	2023	31.12.2028		31.12.2030	
2023	2024	31.12.2029		31.12.2031	

NOTE

- 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.
- I nuovi artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72 introdotti dalla Finanziaria 2016 (L. 208/2015) 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 28.2.2022. L'emissione dell'atto deve comunque avvenire entro il 31.12.2020.
- Per effetto della L. 208/2015, dalle dichiarazioni presentate nel 2017 (periodo d'imposta 2016), è abrogato il raddoppio dei termini per le violazioni penali.