

Circolare informativa – la scadenza dei termini di accertamento

La scadenza dei termini di accertamento

L'avviso di accertamento deve essere notificato dall'Ufficio, a pena di decadenza, entro gli specifici termini individuati:

- dall'art. 43, DPR n. 600/73 per le imposte sui redditi e, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 25, D.Lgs. n. 446/97, per l'IRAP;
- dall'art. 57, DPR n. 633/72 per l'IVA.

In presenza di reati fiscali, relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione, opera il raddoppio dei termini di accertamento.

Di seguito si individuano le annualità per le quali la decadenza del termine di accertamento si è realizzata il 31.12.2017.

Si rammenta che l'art. 1, commi da 130 a 132, Finanziaria 2016, con riferimento agli avvisi relativi al 2016 ed anni successivi, ha:

- prolungato i termini di accertamento;
- soppresso il suddetto raddoppio dei termini.

Termini di accertamento ordinari

Come disposto dai citati artt. 43 e 57, i termini ordinari di accertamento sono così individuati.

Dichiarazione	Fino al 2015	Dal 2016
presentata	31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	31.12 del 5° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione
omessa	31.12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata	31.12 del 7° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata

Di conseguenza, il 2.1.2018 è scaduto il termine di notifica degli avvisi di accertamento relativi al:

- 2012, in caso di dichiarazione presentata (ancorché tardiva, ossia entro 90 giorni);
- 2011, in presenza di dichiarazione omessa.

Raddoppio dei termini - presenza di reati fiscali

In presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331, C.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, i termini ordinari di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

Di conseguenza, la notifica può intervenire entro i seguenti termini.

Dichiarazione	Fino al 2015
presentata	31.12 dell'8° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione
omessa	31.12 del 10° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata

Il raddoppio dei termini:

- non è applicabile per reati diversi da quelli previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 (ad esempio, reati societari);
- è applicabile a partire dall'anno per il quale al 4.7.2006 (data di entrata in vigore del DL n. 223/2006 che lo ha introdotto) i termini per l'accertamento "ordinari" erano ancora pendenti;
- non risente, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 23.12.2009, n. 54/E, delle possibili vicende del procedimento penale instaurato per effetto della denuncia di reato e, in particolare
 - della possibilità che le indagini si concludano con un decreto di archiviazione; ovvero
 - che, pure in presenza di un rinvio a giudizio, il processo si concluda con una sentenza di proscioglimento (non luogo a procedere, non doversi procedere o assoluzione);
- non è cumulabile con altre discipline che prevedono un allungamento / proroga dei termini;
- non opera se la denuncia all'Autorità giudiziaria, da parte dell'Amministrazione finanziaria (compresa la GdF), viene presentata / trasmessa oltre i termini di accertamento, secondo quanto disposto dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 158/2015;
- non opera, come accennato, con riferimento agli avvisi relativi al 2016 ed anni successivi, a seguito di quanto stabilito dal citato comma 132 dell'art. 1, Finanziaria 2016 (così, il termine di decadenza dell'accertamento per il 2016 scade il 31.12.2022).

Va evidenziato che la Corte di Cassazione nelle sentenze 11.3.2016, n. 4775 e 25.8.2017, n. 20435 ha ritenuto non applicabile il raddoppio dei termini in ambito IRAP. In particolare, come evidenziato nella citata sentenza n. 20435

“non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è ... evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del «raddoppio dei termini» di accertamento quale applicabile *ratione temporis*”.

In merito tuttavia l'orientamento giurisprudenziale non è uniforme. In senso contrario si segnalano, tra l'altro, le sentenze della CTR Puglia 12.3.2015, n. 521/11/15 e della CTP

Lecce 11.11.2015, n. 3736/1/15, che ritengono applicabile il raddoppio anche ai fini IRAP posto il rinvio, ad opera dell'art. 25, D.Lgs. n. 446/97 al DPR n. 600/73.

Eredi del contribuente

Una questione dibattuta riguarda l'applicazione del raddoppio dei termini in capo all'erede del contribuente.

In merito va segnalata la sentenza della CTR Lombardia 19.1.2016, n. 241/45/16 secondo la quale il raddoppio dei termini di accertamento non è automaticamente applicabile agli eredi, qualora estranei alla condotta penale.

La responsabilità penale è, infatti, personale; di conseguenza, nel caso in cui gli eredi siano subentrati nella posizione debitoria del de cuius ma non siano autori dell'illecito penale tributario, non possono subire l'effetto del raddoppio dei termini.

Attività detenute all'estero

Il raddoppio dei termini per l'attività di accertamento opera anche in presenza di illeciti correlati al possesso di attività in Stati "black list". In particolare, l'art. 12, DL n. 78/2009 prevede:

- il raddoppio dei termini per l'accertamento basato sulla presunzione ex art. 12, comma 2, DL n. 78/2009, secondo il quale le attività detenute in Stati "black list" in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale "si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione";
- il raddoppio dei termini di accertamento delle violazioni relative al monitoraggio fiscale ex art. 4, commi 1, 2 e 3, DL n. 167/90, ossia derivanti dall'omessa / errata compilazione del quadro RW del mod. UNICO / REDDITI per le attività detenute in Stati "black list".

Di conseguenza l'Ufficio può notificare:

- l'avviso di accertamento entro il 31.12 dell'8° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (10° anno in caso di omessa dichiarazione);
- l'atto di contestazione (di irrogazione sanzioni amministrative ed accessorie) entro il 31.12 del 10° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Va evidenziato che in merito alla decorrenza delle predette disposizioni, in mancanza di una specifica previsione normativa, nonché di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la CTP Rimini nella sentenza 13.1.2017, n. 42/1/17, la CTP Milano nella sentenza 12.5.2017, n. 4350/18/17 e la Corte di Cassazione, nella recente sentenza 2.2.2018, n. 2662, hanno sostenuto che il raddoppio dei termini per le violazioni in materia di quadro RW opera dalle dichiarazioni relative al 2009 (anno di entrata in vigore del DL n. 194/2009 che ha modificato il citato art. 12).

Infatti, la norma riguardante il raddoppio dei termini per le violazioni riferite al monitoraggio fiscale ha natura sostanziale e non procedurale e, quindi, non può operare retroattivamente.

Voluntary disclosure e proroga dei termini

Per i soggetti che hanno aderito alla voluntary disclosure al fine di regolarizzare le violazioni relative ad attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero nonché le violazioni "domestiche" che non hanno comportato il trasferimento o la costituzione di somme fuori dall'Italia, è stato previsto il differimento dei termini di decadenza per l'accertamento / notifica dell'atto di contestazione.

In particolare, in caso di adesione alla:

- voluntary disclosure il termine scadente il 31.12.2015 è stato fissato al 31.12.2016, come previsto dall'art. 5-quater, comma 5, DL n. 167/90;
- voluntary disclosure bis, il termine scadente a decorrere dall'1.1.2015 è stato fissato al 31.12.2018, per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 5-octies del citato DL n. 167/90.

Per le istanze presentate per la prima volta, il termine è stato fissato al 30.6.2017.

Dette "proroghe" riguardano le sole attività oggetto di collaborazione volontaria, limitatamente agli imponibili, alle imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi oggetto della procedura.

Riduzione dei termini

I termini di accertamento risultano ridotti in presenza delle seguenti fattispecie:

- contribuenti per i quali è applicabile il regime premiale degli studi di settore;
- soggetti che optano per la trasmissione telematica dei dati delle fatture / corrispettivi prevista dal D.Lgs. n. 127/2015.

Regime premiale studi di settore

Per i contribuenti "virtuosi" rispetto agli studi di settore, nei cui confronti opera il regime premiale ex art. 10, commi da 9 a 13, DL n. 201/2011, i termini di accertamento di cui ai citati artt. 43 e 57 sono ridotti di un anno.

Di conseguenza, nei confronti di tali soggetti, al 2.1.2018 è scaduto il termine ordinario di accertamento del 2013.

La riduzione non opera in presenza di una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi del citato art. 331, C.p.c. per uno dei reati penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

In tal caso, pertanto, risulta applicabile il termine ordinario, oltre (fino al 2015) al relativo raddoppio.

Trasmissione telematica dati fatture / corrispettivi

Nei confronti dei soggetti che:

- optano per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture / corrispettivi prevista dal D.Lgs. n. 127/2015, applicabile a decorrere dal 2017;
- garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, di importo superiore a € 30, come stabilito dal DM 4.8.2016;

è prevista la riduzione del termine per l'accertamento ex artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72.

Si rammenta che in sede di conversione del DL n. 193/2016, la riduzione del termine di accertamento è stata stabilita in 2 anni (in precedenza, 1 anno).

Di conseguenza la notifica dell'atto di accertamento da parte dell'Ufficio, a pena di decadenza, deve avvenire entro il 31.12 del 2° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (3° anno successivo in caso di dichiarazione omessa).

Tabella riepilogativa

Alla luce di quanto sopra, al 2.1.2018 è scaduto il termine per l'accertamento delle seguenti annualità.

Anno	TERMINI NOTIFICA AVVISI DI ACCERTAMENTO				
	Dichiarazione presentata		Dichiarazione omessa	Presenza denuncia penale	
	Termini ordinari	Regime premiale		Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa
2006	31.12.2011	---	31.12.2012	31.12.2015	02.01.2018*
2007	31.12.2012	---	31.12.2013	31.12.2016	31.12.2018
2008	31.12.2013	---	31.12.2014	02.01.2018*	31.12.2019
2009	31.12.2014	---	31.12.2015	31.12.2018	31.12.2020
2010	31.12.2015	---	31.12.2016	31.12.2019	31.12.2021
2011	31.12.2016	31.12.2015	02.01.2018*	31.12.2020	31.12.2022
2012	02.01.2018*	31.12.2016	31.12.2016	31.12.2021	31.12.2023
2013	31.12.2018	02.01.2018*	31.12.2018	31.12.2022	31.12.2024

(*) il 31.12.2017 cadeva di domenica e l'1.1.2018 era festivo

Elementi da considerare - perfezionamento notifica accertamento

La notifica, come disposto dall'art. 149, comma 3, C.p.c. ed affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 23.1.2004, n. 28

“si perfeziona nei confronti del notificante ... al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario”.

Il sig. Rossi ha ricevuto in data 3.1.2018 un avviso di accertamento relativo al 2012 (per tale anno la dichiarazione dei redditi, mod. UNICO 2013, è stata regolarmente presentata).

L'atto è stato consegnato da parte dell'Agenzia delle Entrate all'ufficiale giudiziario il

29.12.2017.

In tal caso, l'atto è stato notificato entro i termini di decadenza (2.1.2018, 4° anno successivo al 2013, anno di presentazione della dichiarazione dei redditi del 2012).

Sul punto la Corte di Cassazione nell'ordinanza 10.1.2014, n. 351 ha confermato che "è tempestiva la spedizione dell'avviso di rettifica effettuata prima dello spirare del termine di decadenza gravante sull'ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia avvenuta successivamente a tale scadenza".

Accertamento anticipato

Secondo quanto previsto dall'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000, dopo il rilascio del PVC da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste, valutate dall'Ufficio.

Prima della scadenza di tale termine è preclusa l'emanazione del relativo avviso di accertamento, pena l'illegittimità dell'atto impositivo, salvo il caso di particolare e motivata urgenza.

Così, ad esempio, qualora la consegna del PVC relativo al 2012 sia intervenuta il 18.11.2017, la notifica dell'avviso di accertamento, in assenza di motivata urgenza, effettuata il 29.12.2017 è illegittima.

Le ragioni che giustificano l'urgenza, consentendo l'emanazione dell'accertamento anticipato, sono state oggetto di diverse pronunce giurisprudenziali (Informativa SEAC 16.2.2016, n. 51).

In particolare, la Corte di Cassazione, nella sentenza a Sezioni Unite 29.7.2013, n. 18184, ha evidenziato che il mancato rispetto del suddetto termine dei 60 giorni "decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni" determina "di per sé ... la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus".

Tale termine, infatti, è "posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale ... primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ... diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva". L'illegittimità, secondo i Giudici, è esclusa se ricorrono "specifiche ragioni di urgenza" le quali:

- non devono essere necessariamente indicate nell'atto in quanto "il vizio invalidante ... consiste nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine)";
- devono essere provate dall'Ufficio "nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione".

Nella sentenza 27.7.2016, n. 15527, la stessa Corte ha affermato che costituisce "un'indubitabile e valida ragione d'urgenza", che giustifica l'accertamento anticipato, il "pericolo derivante da reiterate condotte penali tributarie" del contribuente. Grava comunque sull'Ufficio provare la sussistenza del presupposto derogatorio dell'urgenza che "ben può

profilarsi allo scopo di infrenare ... una condotta che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali”.

Dichiarazione integrativa

In caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ovvero, qualora non sia prevista la dichiarazione periodica, di regolarizzazione di un errore / omissione:

- il termine per la notifica periodica della cartella di pagamento ex art. 25, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 602/73 (attività di liquidazione di imposte, contributi, premi e rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle stesse), riferita alla dichiarazione integrativa presentata per la regolarizzazione di errori / omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorre dalla data di presentazione della stessa, “limitatamente agli elementi oggetto dell’integrazione”;
- il termine per l’accertamento, previsto dai citati artt. 43 e 57, decorre dalla presentazione della dichiarazione integrativa, “limitatamente ai soli elementi oggetto dell’integrazione”. Si rammenta che tale ultimo inciso (“ai soli”) è stato aggiunto in sede di conversione del DL n. 193/2016.

Merano, marzo 2018

STUDIO CONTRACTA