

Studio Fabrizio Mariani  
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova  
Tel. e. fax. 010.59.58.294  
[f.mariani@studio-mariani.it](mailto:f.mariani@studio-mariani.it)

Circolare n. 13/2016  
del 14 aprile 2016

## NUOVI TERMINI DI ACCERTAMENTO

In questa Circolare

1. **Evoluzione sui termini per l'accertamento**
2. **Coordinamento con le ulteriori disposizioni vigenti in materia di accertamento**
3. **Considerazioni conclusive**

La Legge di Stabilità 2016 (**L. 208/2015**) ha modificato in modo significativo la disciplina relativa ai **termini di accertamento** nel settore delle **II.DD.** e dell'**Iva**. Nello specifico, la riforma ha **abrogato** la norma sul cd. **raddoppio dei termini** in presenza di fattispecie penalmente rilevanti ma ha contestualmente **ampliato** gli **ordinari termini di decadenza** per l'accertamento della dichiarazione infedele od omessa. Le suddette novità entrano in vigore a decorrere **dal periodo di imposta 2016** con riferimento, quindi all'Unico 2017. L'intervento legislativo deve certamente essere apprezzato per aver eliminato uno degli istituti più contestati nel recente panorama giurisprudenziale (quello del raddoppio dei termini in caso di reato tributario); di contro, però, desta forte perplessità la schizofrenia del Legislatore rispetto al termine entro cui devono essere operati gli accertamenti tributari che sembra orientata a salvaguardare le esigenze di gettito più che a perseguire effettive finalità od esigenze di carattere sistematico.

## 1. Evoluzione sui termini per l'accertamento

L'istituto del **raddoppio dei termini** è stato introdotto con l'art. 37, co. 24, D.L. 223/2006 che ha modificato gli artt. 43 D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972: tale disposizione, come noto, ha previsto un ampliamento dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento relativi alle II.DD. ed Iva *«in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74»*.

Tale ampliamento aveva destato forti perplessità ed era stato ben presto portato all'attenzione della Corte Costituzionale che si era pronunciata sul tema con la sentenza 247/2011. In quell'occasione, la Corte Costituzionale dichiarò non fondata la questione di costituzionalità ed affermò la legittimità del «raddoppio» dei termini, anche in assenza di invio della denuncia entro i termini ordinari di decadenza: secondo la pronuncia, in caso di violazione comportante obbligo di denuncia per un reato tributario, i termini di accertamento sono di per sé raddoppiati ed è irrilevante che l'obbligo di denuncia sia sorto o stato adempiuto prima dello spirare dei termini ordinari. La *ratio* dell'istituto era quella di dotare l'Amministrazione finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari.

L'intervento della Corte Costituzionale non è stato peraltro decisivo perché, fermo il disappunto di tutta la dottrina, la successiva giurisprudenza di merito ha continuato a manifestare orientamenti non del tutto omogenei.

In tale contesto, la Legge delega 23/2014 (art. 8, co. 2) al fine di *«garantire una maggiore certezza delle situazioni giuridiche e di una correlata miglior tutela del contribuente»* ha dato mandato al Governo affinché provvedesse a definire l'ambito applicativo dell'istituto allo scopo di delimitarne l'applicazione. Con l'**art. 2, D.Lgs. 128/2015 era stato**, per l'effetto, **previsto** che il «**raddoppio**» dei **termini opera esclusivamente** se la **denuncia è stata trasmessa entro gli ordinari termini di decadenza**. Contestualmente era stata, tuttavia, prevista un'apposita «clausola di salvaguardia» a protezione degli atti notificati sino all'entrata in vigore del medesimo D.Lgs. 128/2015 (*«sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto»*). Anche la «salvezza» di tali atti aveva destato forti perplessità perché sembrava piuttosto conseguenza del voler mantenere pendenti contestazioni che altrimenti sarebbero state vanificate dalla mancata applicazione del «raddoppio» piuttosto che da effettive esigenze di carattere sistematico.

La Legge di Stabilità 2016 è intervenuta ulteriormente sul regime dei termini decadenziali e con i co. 130 e 131 dell'art. 1 ha integralmente sostituito l'art. 43, D.P.R. 600/1973 quanto ai termini di accertamento in materia di II.DD. e l'art. 57, D.P.R. 633/1972 in materia di Iva.

### ***Modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2016***

La Legge di Stabilità 2016 ha profondamente inciso sui termini di decadenza per la notifica degli atti di accertamento sotto diversi profili.

La novella ha esteso il termine di accertamento ordinario da quattro a cinque anni nel caso di avvenuta presentazione della dichiarazione e da cinque a sette anni nel caso di dichiarazione omessa. Altra novità, nel **corpo degli artt. 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972**, è **l'equiparazione** quanto ai **termini per l'accertamento della dichiarazione nulla** (ossia presentata oltre il termine di 90 giorni) a quella omessa.

Le **nuove disposizioni hanno ampliato di un anno** (nelle ipotesi di dichiarazione infedele) e di **due anni** (nelle ipotesi di dichiarazione omessa o nulla) il **termine per l'accertamento**.

Il Legislatore, viceversa, ha soppresso la previsione del «raddoppio» dei termini di decadenza in caso di fattispecie comportanti obbligo di denuncia per un reato tributario. La scelta legislativa è, pertanto, nel senso di non operare alcuna distinzione, quanto al termine per il relativo accertamento tributario, tra violazioni in ragione della rilevanza penale delle stesse.

Il **nuovo regime trova applicazione** per gli avvisi relativi al **periodo di imposta** in corso alla data del **31 dicembre 2016** e, pertanto, per gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2016 e successivi il termine di decadenza sarà

- il **quinto anno successivo** a quello in cui la **dichiarazione** è stata presentata,
- il **settimo anno successivo** a quello in cui la **dichiarazione** sarebbe dovuta essere presentata.

L'intervento legislativo riguarda esclusivamente i termini relativi alle II.DD. ed all'Iva mentre non sono stati modificati i termini riguardanti gli altri settori impostivi.

### ***Disciplina transitoria***

Il co. 132 prevede una apposita **disciplina transitoria** per gli **avvisi di accertamento** emessi relativamente ai **periodi di imposta precedenti al 2016**. Per tali atti si applicheranno ancora i previgenti termini di accertamento; rimarrà, peraltro, operativa la previsione del raddoppio dei termini in caso di violazione penalmente rilevante ma solo a condizione che la denuncia sia stata inoltrata entro i termini ordinari di accertamento.

La Legge di Stabilità 2016, infatti, non ha riproposto in merito a tali atti la «clausola di salvaguardia» prevista dal D.Lgs. 128/2015 e, pertanto, per gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta fino, al più tardi, al 2015 il termine di decadenza è:

- in **presenza di violazioni non integranti un reato tributario**, il 31 dicembre del quarto anno (dichiarazione infedele) o del **quinto anno** (dichiarazione omessa) **successivo** al periodo di **imposta di riferimento**,
- in **presenza di violazioni che integrano un reato tributario**, il 31 dicembre dell'ottavo anno (dichiarazione infedele) o del decimo anno (dichiarazione omessa) successivo al

**periodo di imposta di riferimento** purchè la **denuncia penale sia stata effettivamente presentata** entro la **scadenza del termine ordinario**.

La giurisprudenza di merito che si è già pronunciata sul tema ha confermato che, in relazione agli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta fino al 2015, a seguito della mancata riproposizione nella Legge di Stabilità 2016, la «clausola di salvaguardia» debba ritenersi implicitamente abrogata (CTR Milano sentenza 386/2016). La giurisprudenza di merito ha precisato che l'abrogazione implicita della «clausola di salvaguardia» dovrebbe tra l'altro applicarsi retroattivamente anche agli atti emessi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015, ossia prima del 2 settembre 2015 (CTP Torino sentenza 2019/1/2015).

## **2. Coordinamento con le ulteriori disposizioni vigenti in materia di accertamento**

I **nuovi termini di decadenza sopra indicati, in materia di ILDD. ed Iva, non riguardano**, però, **tutti gli avvisi di accertamento previsti** per quei **tributi**. Esistono, infatti, disposizioni speciali che prevedono diversi termini di decadenza che, per effetto dell'intervento legislativo, saranno investiti dall'ampliamento in questione. In relazione a tali disposizioni manca, nella novella, qualsiasi disposizione di coordinamento.

La riforma, in relazione ad alcuni di tali termini (ovviamente per quelli superiori rispetto a quelli ordinari), pertanto, determina di fatto un rilevante potenziamento dei termini di accertamento.

### ***Raddoppio dei termini previsto dalla L. 78/2009***

L'art. 12, D.L. 78/2009 prevede che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per i quali il contribuente abbia violato gli obblighi di dichiarazione, ai soli fini fiscali, si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia. Per l'accertamento di tali violazioni è previsto il raddoppio dei termini di decadenza ordinari. Ebbene, per effetto della modifica legislativa operata dalla Legge di Stabilità 2016, l'Amministrazione finanziaria potrà esercitare il **potere di accertamento** fino al:

- **31 dicembre del decimo anno successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione** (dichiarazione infedele),
- **31 dicembre del quattordicesimo anno successivo** a quello in cui la **dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata** (dichiarazione omessa).

Anche a seguito dell'esperienza operata con la *voluntary disclosure* il raddoppio dei termini per queste fattispecie conferma l'intenzione del Legislatore di penalizzare specificamente tali tipologie di violazioni.

### ***Dichiarazione integrativa***

La precedente Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014) aveva introdotto diverse modifiche all'istituto del **ravvedimento operoso**. In tale sede, in particolare, era stato previsto che i contribuenti possano presentare una dichiarazione integrativa ed accedere al ravvedimento operoso sino alla scadenza dei termini ordinari di accertamento. In tale ipotesi, peraltro, i termini per l'accertamento ai fini delle ILDD. e dell'Iva iniziano a decorrere dalla presentazione della dichiarazione integrativa. Ebbene, (anche) i nuovi termini di decadenza previsti dalla Legge di Stabilità 2016 inizieranno a **decorrere da tale presentazione**.

Sotto questo profilo, qualche dubbio potrebbe porsi in relazione all'applicabilità dei nuovi termini in relazione alle dichiarazioni integrative presentate nell'anno 2016 per i periodi di imposta precedenti. A rigore i nuovi termini **non** dovrebbero applicarsi, considerato che la norma transitoria prevede che le nuove disposizioni decorrono per gli accertamenti relativi alle dichiarazioni presentate per il periodo di imposta 2016 (Unico 2017) e dovrebbe, pertanto, escludersi un'interpretazione diversa.

### *Altre disposizioni*

La novella **non** dovrebbe viceversa trovare applicazione per quegli atti che prevedono uno **specifico termine di decadenza** rispetto ai quali manca una norma di coordinamento.

Il riferimento è innanzitutto agli atti di contestazione delle sanzioni non legate a un accertamento delle II.DD. o Iva. L'art. 20, D.Lgs. 472/1997 per tali atti prevede che il termine di decadenza è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione. Ebbene, in assenza di una norma di coordinamento, dovrebbe ritenersi che tale termine continui a trovare applicazione anche per gli atti di contestazione relativi a violazioni commesse nei periodi di imposta 2016 e successivi.

Altra fattispecie è quella relativa agli atti di **recupero dei crediti di imposta**. L'art. 27, D.L. 185/2008 prevede che il termine di decadenza per tali atti è il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Anche in tale ipotesi, in assenza di norme di coordinamento, tale termine dovrebbe continuare a trovare applicazione anche con riferimento agli utilizzi nei periodi di imposta 2016 e successivi.

Da ultimo, la circostanza che il Legislatore non abbia previsto un coordinamento con le disposizioni vigenti ha di fatto ridotto l'impatto dell'effetto premiale di alcuni regimi previgenti che consentivano la riduzione di un anno del termine per l'accertamento (per es. il D.L. 201/2011 per i soggetti congrui rispetto agli studi di settore, il D.Lgs. 127/2015 per chi opta per il trasferimento dei dati delle operazioni Iva all'Erario regolando le operazioni con pagamenti tracciabili, ecc.).

### **3. Considerazioni conclusive**

L'intervento legislativo, come anticipato, è certamente da apprezzare quanto all'abrogazione del **raddoppio dei termini** in presenza di fattispecie penalmente rilevante. Il particolare inasprimento che consegue al rilevante **ampliamento dei termini di accertamento** (specificamente nell'ipotesi di dichiarazione omessa) desta, però, parecchie perplessità soprattutto perché arriva a valle della pluralità di interventi legislativi che si sono succeduti nel giro degli ultimi anni.

L'intervento legislativo, peraltro, si pone in netta controtendenza rispetto a quanto legiferato (e motivato) nel passato. Con il D.Lgs. 241/1997, furono anticipati tutti i termini di controllo (artt. 36-bis e 26-ter, D.P.R. 600/1973) e di accertamento delle imposte (art. 43, D.P.R. 600/1973) con l'espressa motivazione riportata nella relazione di accompagnamento che «le nuove modalità di presentazione delle dichiarazioni consentono l'effettuazione dei controlli con tempi anticipati <infatti la trasmissione in via telematica ... rendendo immediatamente disponibili i dati ... consente l'adozione di nuove e più rapide modalità di controllo». La relazione si riferita, infatti, al passaggio dalle dichiarazioni su «carta chimica» a quelle online che l'Amministrazione finanziaria poteva mettere a disposizione degli Uffici in tempi reali. Con riferimento all'ampliamento operato pertanto occorrerebbe riflettere sulle ragioni per cui in un Paese tecnologicamente avanzato l'Agenzia delle Entrate abbia bisogno di così tanto tempo per accertare eventuali irregolarità.

Tra l'altro considerato che tale disciplina presenta alcuni aspetti di criticità (quanto all'eccessivo potenziamento di alcune fattispecie o al mancato coordinamento con altre disposizioni) sarebbe stato forse preferibile un intervento meglio ponderato.

Studio Mariani