

Le prescrizioni accertative

PREMESSA

Con la Legge 208/2015, ha avuto luogo la riforma del sistema sanzionatorio a mezzo della quale, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2016 sono stati modificati i termini di accertamento. In particolare si è visto:

- l'aumento di un anno dei termini prescrizionali ordinari;
- l'eliminazione del raddoppio dei termini accertativi in presenza di fattispecie penali;
- la previsione di un termine accertativo di sette anni in presenza di dichiarazione omessa;
- la riapertura dei termini prescrizionali qualora venissero presentate dichiarazioni integrative, ma tale riapertura ha effetto limitatamente alla tipologia di reddito oggetto di integrazione o modifica.

Queste in estrema sintesi sono state le principali modifiche.

Ricordiamo che il riferimento per il calcolo della prescrizione non è al periodo d'imposta di riferimento, ma esso decorre dall'anno di presentazione della singola dichiarazione. Infatti, per meglio chiarire, l'Agenzia delle Entrate potrà accertare il contribuente fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Quindi, il termine ultimo è sempre il 31 dicembre e non coincide mai con le scadenze ordinarie di presentazione delle singole dichiarazioni. In pratica, per la dichiarazione IVA che va presentata entro il 30 aprile, la prescrizione termina sempre col 31 dicembre.

È arrivato il Covid-19 che ha momentaneamente prolungato i termini accertativi del 2016 di almeno 85 giorni.

Da ultimo, vige una ulteriore proroga dei termini qualora l'Ufficio convochi in contraddittorio il contribuente con un lasso temporale inferiore a 90 giorni dal termine prescrizionale. Infatti, il Legislatore ha concesso ulteriori 120 giorni per emettere un eventuale avviso di accertamento nella fattispecie in cui non si addivenisse ad una adesione rispetto all'invito notificato.

Vediamo di analizzare le varie fattispecie.

I termini ordinari post 2016

Come detto, a seguito della modifica apportata dall'articolo 1, comma 131, L. 208/2015, agli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, Iva, e Irap, vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il comma 132, dell'articolo 1, L. 208/2015 prevede che tali disposizioni – sia ai fini reddituali che Iva - trovino applicazione agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

Per semplicità, quindi, riportiamo in forma tabellare le scadenze accertative, partendo dalla casistica di regolare presentazione della dichiarazione:

Periodo imposta	Anno presentazione dichiarazione	Termine accertamento
2016	2017	2022
2017	2018	2023
2018	2019	2024
2019	2020	2025
2020	2021	2026
2021	2022	2027

Nel caso in cui, invece, si fosse in presenza di dichiarazione omessa, i termini prescrizionali saranno i seguenti:

Periodo imposta	Anno in cui doveva essere presentata la dichiarazione	Termine accertamento
2016	2017	2024
2017	2018	2025
2018	2019	2026
2019	2021	2027
2020	2022	2028
2021	2023	2029

Per le annualità dal 2016 in poi viene meno il c.d. *“raddoppio dei termini”* per i casi di violazioni che comportano l’obbligo di denuncia penale ai sensi dell’articolo 331, c.p.p..

Inoltre, nel corso di questi anni, il Legislatore ha dettato una serie di interventi, per favorire o incentivare determinati adempimenti, che hanno portato a prevedere, con norme spesso sparse qua e là, delle riduzioni dei termini di decadenza degli accertamenti, e precisamente:

- Articolo 10, comma 9 D.L. 201/2011, convertito con modificazioni in L. 214/2011 (c.d. premiale). Prevede, fra l’altro, nei confronti dei contribuenti soggetti agli studi di settore, i quali abbiano assolto fedelmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, e sulla base dei dati sopra indicati risultino coerenti con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili (c.d. doveri di comunicazione e trasparenza), la riduzione di 1 anno dei termini di decadenza per l’attività di accertamento previsti dall’articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, e dall’articolo 57, comma 1, D.P.R. 600/1973. La disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’articolo 331, c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (cfr. sul punto circolare n. 25/E/2012)
- Articolo 3, D.Lgs. 127/2015, come modificato dall’articolo 1, comma 909, L. 205/2017. I termini di decadenza di cui all’articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972, e di cui all’articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, sono ridotti di 2 anni, per i soggetti passivi di cui all’articolo 1, D.Lgs. 127/2015, che garantiscono, nei modi stabiliti con Decreto Mef, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a operazioni di ammontare superiore a 500 euro. La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni di cui all’articolo 22, D.P.R. 633/1972 – commercio al minuto e attività assimilate -, salvo che abbiano esercitato l’opzione di cui all’articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015.
- Articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017, convertito con modificazioni in L. 96/2017. Riconosce - in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all’applicazione degli Isaf, determinati anche per effetto dell’indicazione di ulteriori componenti positivi - l’anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l’attività di accertamento previsti dall’articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall’articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972
- Articolo 1, comma 692, L. 160/2019. Norma che è intervenuta sui soggetti che applicano il regime forfettario di cui all’articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, prevedendo che *“per i contribuenti che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza di cui all’articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ridotto di un anno*

Come si può evincere fin qui, una prescrizione certa non c’è; ma vediamo altre fattispecie dove non si parla di riduzione ma di aumento dei termini prescrizionali.

La proroga per pace fiscale

Il primo aumento è legato alla definizione agevolata dei pvc prevista dall'articolo 1, D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, ha portato con sé, al comma 9, la proroga dei termini di accertamento. Infatti, in deroga all'articolo 3, comma 1, L. 212/2000, con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei pvc definibili, consegnati entro il 24 ottobre 2018, i termini di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973, all'articolo 57, D.P.R. 633/1972 e all'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, sono prorogati di 2 anni (circolare n. 7/E/2019).

Riflessi sulle dichiarazioni integrative

E le modifiche non hanno fine. Infatti, l'articolo 5 del D.L. 193/2016 ha modificato l'articolo 1, comma 640, L. 190/2014, al fine di meglio precisare che la riapertura dei termini di accertamento, di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972 – decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa - opera limitatamente ai *“soli”* elementi oggetto dell'integrazione, cioè in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione, dovendosi per tali ultimi intendere, come indicato nelle schede di lettura del servizio studi del Senato e della Camera, *“unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa”*.

La rigenerazione segue la regola del periodo d'imposta oggetto di correzione, indipendentemente dalla normativa in vigore nell'anno di presentazione della dichiarazione integrativa.

Pertanto, se viene modificato il reddito d'impresa, i termini accertativi si riaprono esclusivamente per tale tipologia reddituale.

Recupero dei crediti d'imposta

Altra fattispecie che vede l'allungo della prescrizione è il recupero dei crediti d'imposta. Infatti, il D.L. 185/2008 ha introdotto l'articolo 27, comma 16, con il quale è stato previsto che, salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331, c.p.p. per il reato previsto dall'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, l'atto di recupero per la riscossione di crediti inesistenti compensati *“deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”*.

Gli atti di contestazione

Una proroga particolare riguarda gli atti di contestazione emessi ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 472/1997 ovvero gli atti di irrogazione che ai sensi dell'articolo 20, D.Lgs. 472/1997, devono essere notificati, 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.

L'articolo 9 del D.L. 119/2018 ha previsto che, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto di pvc consegnati entro il 19 dicembre 2018, i termini di cui all'articolo

20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, siano prorogati di 2 anni. Chiaramente si è sempre in deroga alle previsioni dello Statuto del Contribuente (articolo 3, comma 1, L. 212/2000) che oramai ha sempre meno senso di esistere visto che viene continuamente disatteso.

Paradisi fiscali

Altra modifica ampliativa riguarda gli accertamenti basati sulle presunzioni contenute nel secondo comma in tema di investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per i quali il contribuente ha violato gli obblighi di dichiarazione, che ai soli fini fiscali, si presumono costituiti, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia dell'articolo 12, del D.L. 78/2009, i termini di cui all'articolo 43, comma 1 e 2, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 57, comma 1 e 2, D.P.R. 633/1972, sono raddoppiati. In pratica, a regime, per la rettifica dei redditi derivanti dagli investimenti in paradisi fiscali, i termini sono pari a 10 anni, in caso di presentazione della dichiarazione, e 14 anni in caso di dichiarazione omessa.

Il successivo comma 2-ter, prevede altresì il raddoppio dei termini di cui all'articolo 20, D.Lgs. 472/1997 per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4, D.L. 167/1990, convertito con modificazioni, dalla L. 227/1990, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2. Pertanto, entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

La proroga per l'abuso del diritto

Ai sensi del comma 6, dell'articolo 10-bis, L. 212/2000, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60, D.P.R. 600/1973, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni.

La scadenza del 26 marzo 2023

In premessa si è già avuto modo di rammentare che il COVID-19 ha rallentato tutta l'attività accertativa, pertanto il Legislatore ha previsto un allungamento di 85 giorni dei termini

prescrizionali; così quel 31 dicembre che risulta essere in genere il giorno finale di scadenza dell'annualità, vede un allungo.

Infatti, con riferimento ai termini di decadenza relativi agli atti di accertamento, nel corso di Telefisco 2022, sono stati posti 2 quesiti:

- condivisibilità o meno dell'interpretazione secondo cui i termini naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2021 devono intendersi differiti di 85 giorni, in conseguenza della sospensione dettata nell'articolo 67, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020;
- applicabilità o meno di tale sospensione per la totalità dei termini pendenti all'8 marzo 2020, con la sola esclusione di quelli relativi ad annualità naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2020, in relazione ai quali ha inciso invece la previsione speciale di cui all'articolo 157, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020.

Vediamo di riportare le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate:

- circolare n. 25/E/2020 (risposta al quesito n. 3.10.4): *“La sospensione di cui al comma 1 dell'articolo 67 del D.L. 17/3/2020, n. 18, risulta applicabile ai termini decadenziali riferiti ad atti ed imposte non rientranti nell'ambito applicativo della proroga di cui all'articolo 157 del D.L. 19/5/2020, n. 34; ciò in quanto il comma 1 del medesimo articolo 157 ha previsto che tali termini di decadenza siano calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del D.L. 17/3/2020, n. 18. Per tali atti e imposte, la circolare 20/8/2020, n. 25/E (cfr. la risposta al quesito 3.10.4) ha chiarito che: “... può ritenersi ormai superata l'applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista dal citato articolo 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo – 31 maggio 2020) è ora ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'articolo 157 (entro il 31/12/2020)”;*
- circolare n. 11/E/2020 (risposta al quesito n. 5.9): *“la sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del D.L. 17/3/2020, n. 18 risulta invece applicabile 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 D.L. 19/5/2020, n. 34. Sul punto, richiamando quanto indicato nella circolare del 6/5/2020, n. 11/E (risposta al quesito 5.9), la circolare n. 25/E del 20/8/2020 (risposta al quesito 3.10.4) ha chiarito che: “In virtù di un principio generale, più volte richiamato nei precedenti documenti di prassi, la sospensione introdotta dall'articolo 67 [determina] lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni)”.*

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 D.P.R. 29/9/1973, n. 600, sarà il 26/3/2023 (25 negli anni bisestili) e non il 31/12/2022”* (26/3/2025 in caso di dichiarazione omessa) (In forza di tale interpretazione, analoga proroga, quindi, è applicabile per tutte le annualità successive al 2016 e

con termini “*già pendenti*” nel periodo che va dall’8 maggio 2020 al 31 maggio dello stesso anno, e cioè oltre all’anno 2016, anche le annualità 2017 e 2018).

In sintesi, con riferimento ai periodi d’imposta 2015 e 2016, avremo le seguenti scadenze accertative:

Periodo d’imposta	Anno presentazione dichiarazione	Termine decadenza ordinario	Termine decadenza straordinario
2016	2017	31 dicembre 2022	26 marzo 2023

Periodo d’imposta	Anno presentazione dichiarazione	Termine decadenza ordinario + proroga pvc	Termine decadenza straordinario
2015	2016	31 dicembre 2020	26 marzo 2023

Gli ulteriori 120 giorni

Nelle premesse si è parlato della proroga della scadenza prescrizione per gli inviti al contraddittorio notificati a fine anno dove il Legislatore ha concesso, al comma 3/bis dell’articolo 5, un ampliamento di 120 giorni dei termini per tentare un accordo tra Amministrazione e contribuente qualora l’invito fosse notificato in un lasso inferiore a 90 giorni dal termine prescrizione. Chiaramente, per effetto dei richiami normativi, tale proroga ha efficacia anche per gli inviti al contraddittorio così detti “obbligatori” descritti nell’articolo 5/ter del D.Lgs. 218/1997.

Infatti, l’articolo 4-octies, D.L. 34/2019, titolato “*Obbligo di invito al contraddittorio*”, intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

In pratica, per gli inviti notificati dal 3 ottobre al 31 dicembre, l’Ente impositore ha tempo fino al 29 aprile dell’anno successivo per emettere l’atto di accertamento.

La norma fissa con precisione il *dies a quo* della proroga (che non è mobile) individuandolo nel giorno di scadenza del termine ordinario di accertamento.

Il che sembrerebbe non lasciare dubbi sul fatto che al termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento possano aggiungersi, sempre, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell’Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, i 120 giorni.

La circolare n. 17/E/2020 porta il seguente esempio.

Se il contribuente riceve un invito, la cui data di comparizione è fissata dopo il 3 ottobre dell'anno n, con riferimento a un periodo di imposta il cui termine di decadenza per l'accertamento è previsto per il 31 dicembre del medesimo anno n (pari a meno di 90 giorni), e l'accertamento con adesione non si dovesse perfezionare, l'ufficio può notificare l'avviso di accertamento anche oltre il termine "ordinario" di decadenza, beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno n+1 (entro il 29 o 30 aprile dell'anno n+1, a seconda che l'anno sia, rispettivamente, bisestile o meno).

Secondo quanto indicato nella circolare n. 17/E/2020 la proroga di 120 giorni si applica non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'iter dell'accertamento ai sensi dell'articolo 5-ter, del D.Lgs. 218/1997, ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione, ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 218/1997.

Ciò significa che i presupposti di operatività della proroga sono la notifica di un invito a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 per la definizione dell'accertamento e la circostanza che tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, *"prescindendo dalla circostanza in base alla quale vi sia o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'iter dell'adesione"*.

Si rileva, comunque, che la stessa circolare n. 17/E/2022 raccomanda agli uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa.

Conclusioni

Dall'analisi fatta in questo intervento possiamo ben comprendere la difficoltà per il comune cittadino di individuare fino a quale periodo d'imposta è "in balia" dell'Amministrazione finanziaria.

Non in minore difficoltà è, comunque, anche il Professionista che, coinvolto in una quantità indefinibile di date e scadenze, non ha alternative se non cercare di farsi prospetti di sintesi per districarsi in questa materia.

Ed ogni volta che qualcuno parla di semplificazione, chi scrive spera sempre che non passi dalle parole ai fatti. Ciò in quanto fino ad ora non abbiamo mai visto dar seguito alle promesse ed alle intenzioni manifestate.