

Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 377

18.12.2014

Accertamento: la decadenza di fine anno

La Delega fiscale farà chiarezza sul raddoppio dei termini per l'accertamento

Categoria: Accertamento e riscossione

Sottocategoria: Accertamento e controlli

Il prossimo 31 dicembre l'Amministrazione Finanziaria decadrà dall'azione di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA in relazione ai **periodi d'imposta 2009 e 2008**, salvo l'operatività del raddoppio dei termini decadenziali nel caso di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale.

Premessa

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, gli avvisi di accertamento e le rettifiche devono essere notificati, **a pena di decadenza**, entro il 31 dicembre del **4° anno** successivo a quello in cui è stata **presentata** la dichiarazione oppure, nei casi di nullità o di omessa presentazione della dichiarazione, del **5° anno** successivo a quello in cui la **dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata**.

Pertanto, il prossimo 31 dicembre, l'Amministrazione finanziaria decadrà dall'azione accertatrice in relazione ai **periodi d'imposta 2009 e 2008**, salvo l'operatività dell'istituto del **raddoppio dei termini** per l'accertamento in presenza di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.

La decadenza di fine anno

Il dato normativo

Ai sensi dell'**articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973**, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, **a pena di decadenza, entro il 31 dicembre**:

- **del 4° anno** successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.
- **del 5° anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nei casi di nullità o di omessa presentazione della dichiarazione.

Ai sensi **dell'articolo 57 del T.U. sull'IVA**, invece, gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'artt. 54 e 55, secondo comma, devono essere notificati, **a pena di decadenza, entro il 31 dicembre**:

- **del 4° anno** successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta può essere notificato **fino al 31 dicembre**:

- **del 5° anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

La previsione di termini decadenziali entro cui azionare il potere d'accertamento protegge il contribuente dal rischio di soggezione all'infinito al potere impositivo.

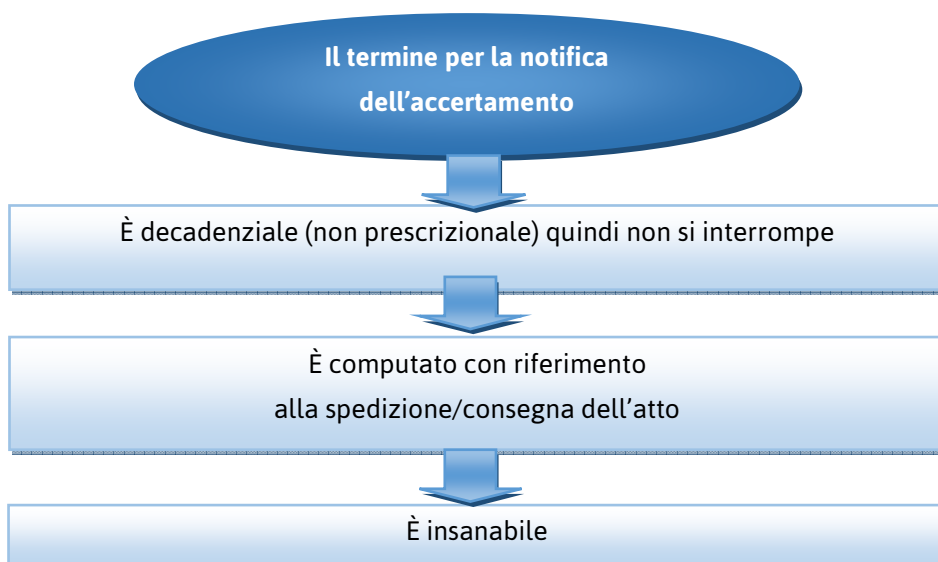
Ebbene, come premesso, l'Amministrazione Finanziaria, dopo la fine di quest'anno, non potrà più agire per il recupero delle imposte né con riferimento al periodo 2009 né con riferimento a quello 2008 (per il caso di omessa presentazione della dichiarazione).

L'azione accertativa, per i detti periodi, dovrà infatti avvenire entro i termini decadenziali di cui si è dato conto poc'anzi e quindi entro il 31 dicembre 2014.

Anno d'imposta	Presentazione dichiarazione	Decadenza dell'Ufficio
2009	2010	31.12.2014
Anno d'imposta	Omessa dichiarazione	Decadenza dell'Ufficio
2008	2009	31.12.2014



La mancata notifica nei termini non determina automaticamente la nullità dell'avviso d'accertamento: l'eventuale atto **tardivo** è annullabile dal giudice tributario ma solo se il contribuente **eccepisce** la decadenza. Occorre, cioè, che la violazione del termine decadenziale **sia debitamente sollevata dal contribuente nel ricorso**. In caso contrario, il giudice non potrà accertarla e dichiararla. In sostanza, quindi, in assenza di ricorso, l'atto rimane pienamente efficace e quindi la pretesa legittima.



Raddoppio dei termini

In caso di violazioni che comportano un **obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p.**, per uno dei **reati tributari** di cui al **D.Lgs. n. 74 del 2000**, i termini ordinari per l'accertamento raddoppiano **relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione**.

Ne deriva che l'Ufficio è ammesso a notificare l'accertamento entro il 31 dicembre:

- **dell'8° anno** successivo a quello in cui è stata **presentata** la dichiarazione;
- **del 10° anno** successivo a quello in cui **avrebbe dovuto essere presentata** la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Anno d'imposta	Presentazione dichiarazione	Termine ordinario	Raddoppio per reato
2009	2010	31.12.2014	31.12.2018
Anno imposta	Omessa dichiarazione	Termine ordinario	Raddoppio per reato
2008	2009	31.12.2014	31.12.2019

L'istituto del raddoppio dei termini decadenziali per l'accertamento è stato introdotto nell'ordinamento tributario **dall'articolo 37 del D.L. n. 223 del 2006**. Tale norma ha inserito un nuovo **comma 3** sia nell'articolo 43 del D.P.R. n. 600/73 che 57 del D.P.R. n. 633/72.

La disciplina del raddoppio dei termini decadenziali per l'accertamento, sin dalla sua entrata in vigore, ha suscitato **dubbi interpretativi** che sono stati al centro di un acceso dibattito dottrinario e giurisprudenziale.

La questione è approdata anche dinanzi alla Corte Costituzionale che, con la **sentenza n. 247/11**, ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (ord. n. 266 del 2010).

Sulla scorta del verdetto dei giudici della Consulta molte Commissioni tributarie hanno esaminato i diversi casi specifici portati alla loro attenzione, ritenendo spesso **illegittimo** il raddoppio dei termini per via di un **uso pretestuoso e strumentale**, da parte dell'organo verificatore, della normativa che disciplina l'istituto in questione.

La Consulta, infatti, ha posto in capo al giudice tributario l'onere di **riscontrare e verificare** i presupposti dell'obbligo di denuncia, sicché la Commissione adita, **qualora lo richieda il contribuente**, è tenuta a valutare, mediante un giudizio di "prognosi postuma", la ricorrenza dei seri indizi di reato, accertando se l'Amministrazione Finanziaria abbia agito con imparzialità o abbia invece fatto un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato, cioè volto esclusivamente a raddoppiare gli ordinari termini di accertamento.

Si è ritenuto, pertanto, che il raddoppio **non possa** operare quando in giudizio **non sia stata prodotta** una copia della denuncia, perché tale mancanza impedisce al giudice di verificare la sussistenza dei presupposti per la presentazione della denuncia stessa (**tra le altre: CTP Milano 231/40 del 2011 e 372/05 del 2011; CTP Reggio Emilia 135/01 del 2012; CTP Lecco 74/01 del 2012**).

Il raddoppio **non** potrebbe altresì operare nel caso in cui la denuncia sia stata trasmessa alla Procura della Repubblica **dopo la scadenza del termine ordinario utile** e il giudice tributario abbia riscontrato (**su eccezione del contribuente**) l'infondatezza della *notitia criminis* (**CTR Emilia Romagna n. 639/02 e n. 641/02 del 2014; CTR Lombardia n. 382/29 del 2014 e CTP Milano n. 9438/46 del 2014: "Nel caso de quo", si legge nella sentenza della CTP meneghina, "non può essere invocato il raddoppio dei termini perché si è in presenza di decadenza degli ordinari termini di accertamento. La regola è**

quella che entro i quattro anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, l'ufficio invia la denuncia penale, per poi notificare l'avviso di accertamento nel quadriennio successivo. Qui invece **l'ufficio ha utilizzato una procedura inversa rispetto a quella stabilita dalla legge**, in quanto, prima ha notificato l'avviso di accertamento al contribuente e, **dopo la presentazione del ricorso**, si è preoccupato di inviare, a mezzo posta, alla Procura della Repubblica la denuncia di notizia criminis).

C'è da dire che **per la Consulta** l'istituto del raddoppio dei termini decadenziali per l'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, **non viola alcun principio di rango costituzionale**, neanche laddove la denuncia al P.M., che fa scattare la proroga, sia stata inoltrata dall'Ufficio **quando i termini ordinari di accertamento sono già scaduti**. Non si tratterebbe, infatti, di una "riapertura o proroga di termini scaduti" né di una "reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti", ma più semplicemente di termini fissati direttamente dalla legge, operanti **automaticamente** in presenza di una speciale condizione obiettiva, ravvista **nell'obbligo di denuncia penale** per i reati tributari.

Ad avviso dei giudici costituzionali, l'entrata in vigore della norma del 2006 ha introdotto nel nostro ordinamento una sorta di "doppio binario" relativamente ai termini di accertamento, distinguendosi tra termine "breve" e termine "lungo":

- **il breve** si applica ogni qualvolta non sussista l'obbligo di presentare una denuncia penale per uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000;
- **il lungo** è anch'esso un termine fissato dalla legge, operante automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva, qual è la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale.

A questo punto è bene segnalare che, in base **all'articolo 8, comma 2, della legge delega fiscale**, il Governo dovrà definire, con appositi decreti legislativi, *"la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza **di effettivo invio** della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del Codice di procedura penale, **effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza**, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi"*.

La legge delega fiscale mira a razionalizzare il meccanismo del "doppio binario", sancendo il principio per cui il presupposto che fa scattare il termine raddoppiato in luogo di quello ordinario, ossia la presentazione dell'informativa sulla notizia di reato, si deve realizzare **prima della consumazione del termine ordinario** e quindi prima che l'Ufficio finanziario sia decaduto dall'azione accertatrice.

L'Esecutivo dovrebbe (si spera) porre un freno alla possibilità dell'Agenzia delle Entrate di riaprire, di fatto, i termini scaduti per l'accertamento tributario, attraverso il ricorso alla segnalazione di reati all'autorità giudiziaria.

L'articolo 8 della legge Delega fa comunque salvi gli effetti degli atti di controllo **già notificati** alla data di entrata in vigore del decreto attuativo, per cui la novella non avrà effetti sugli accertamenti già notificati dagli uffici in applicazione della normativa vigente.

- Riproduzione riservata -