



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF060
INFO FLASH
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	NUOVI TERMINI DI ACCERTAMENTO E RADDOPPIO DEI TERMINI
RIFERIMENTI	L. 208/2015; D.Lgs. 128/2015
CIRCOLARE DEL	30/03/2017

Sintesi: la presente circolare fa il punto della situazione relativamente ai termini di decadenza del potere di accertamento da parte degli uffici tributari, con particolare riferimento

- sia ai termini “ordinari” previsti per l’accertamento, alla luce dell’ampliamento introdotto dalla legge di stabilità 2016
- che alla questione relativa al “raddoppio” dei termini, in presenza di notizia di reato alla luce della giurisprudenza più recente.

La legge di stabilità 2016 (L. 208/2015) ha modificato gli ordinari termini di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell’Iva. In corrispondenza dei nuovi termini, la novella normativa ha anche inciso sulla disciplina concernente il raddoppio dei termini ordinari di decadenza dell’accertamento.

I TERMINI DI NOTIFICA DELL’ACCERTAMENTO A CONFRONTO

Come anticipato, i termini ordinari di notifica degli avvisi di accertamento

- ➔ **con decorrenza dal periodo d’imposta in corso al 31/12/2016 e successivi**
- ➔ sono stati stabiliti nella seguente misura (valida sia ai fini delle imposte dirette ex art. 43 Dpr 600/73, che ai fini Iva, ex art. 57 Dpr 633/72):
 - **presentazione della dichiarazione nei termini ordinari:** 5 anni
 - **omessa presentazione (oltre 90 giorni):** 7 anni

IMPOSTE DIRETTE E IVA			
Fino al 2015		4 ANNI	5 ANNI
ANNO	UNICO	TERMINE ORDINARIO	OMESSA PRESENTAZIONE
2011	2012	31-dic-16	31-dic-17
2012	2013	31-dic-17	31-dic-18
2013	2014	31-dic-18	31-dic-19
2014	2015	31-dic-19	31-dic-20
2015	2016	31-dic-20	31-dic-21

IMPOSTE DIRETTE E IVA			
Dal 2016		5 ANNI	7 ANNI
ANNO	UNICO	TERMINE ORDINARIO	OMESSA PRESENTAZIONE
2016	2017	31-dic-22	31-dic-24
2017	2018	31-dic-23	31-dic-25
2018	2019	31-dic-24	31-dic-26
2019	2020	31-dic-25	31-dic-27
2020	2021	31-dic-26	30-dic-28

RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO E CONTRASTO GIURISPRUDENZIALE

La normativa sul raddoppio degli ordinari termini di accertamento (introdotta nel 2006 dall’art. 37 DL 223/2006), prevede(va) nella sostanza che in presenza di violazioni che comportino l’obbligo di denuncia, ai sensi dell’art. 331 del CPP, per i reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000, i termini ordinari di decadenza venivano aumentati al doppio della durata relativamente al periodo d’imposta in cui è stata commessa la violazione.

La legittimità della norma è stata confermata dalla Corte Costituzionale (sent. n. 247 del 25/07/2011).

Il presupposto per il raddoppio dei termini è la commissione di una violazione penale e non anche la trasmissione della notizia di reato agli organi preposti. Spettava poi al giudice controllare la sussistenza della rilevanza penale della violazione contestata, nel caso in cui il motivo di impugnazione sollevato dal contribuente fosse incentrato sulla legittimità del raddoppio.

Un uso distorto o pretestuoso dello strumento ha indotto il legislatore, con il D.Lgs. 128/2015, a stabilire come condizione per il suo utilizzo che ***“Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.”*** Il citato decreto, in vigore dal 2/09/2015, stabiliva la decorrenza (norma transitoria) per gli avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione sanzioni amministrative e altri atti impugnabili nel seguente modo:

- **atti notificati fino al 2 settembre 2015:** raddoppio dei termini anche quando la denuncia di reato sia stata presentata o trasmessa dopo la scadenza dei termini ordinari di accertamento;
- **atti notificati dal 2 settembre 2015:** raddoppio dei termini a condizione che la denuncia di reato sia stata presentata o trasmessa entro i termini ordinari di accertamento.

La L. 208/2015, ha abrogato la normativa sul raddoppio dei termini di decadenza dell'azione accertativa in virtù dei nuovi termini introdotti.

Pertanto, i “termini” sono i seguenti:

IMPOSTE DIRETTE E IVA					
Fino al 2015		4 ANNI	8 ANNI	5 ANNI	10 ANNI
ANNO	UNICO	TERMINE ORDINARIO	RADDOPPIO TERMINI	OMESSA SENZA REATO	OMESSA CON REATO
2010	2011	31-dic-15	31-dic-19	31-dic-16	31-dic-21
2011	2012	31-dic-16	31-dic-20	31-dic-17	31-dic-22
2012	2013	31-dic-17	31-dic-21	31-dic-18	31-dic-23
2013	2014	31-dic-18	31-dic-22	31-dic-19	31-dic-24
2014	2015	31-dic-19	31-dic-23	31-dic-20	31-dic-25
2015	2016	31-dic-20	31-dic-24	31-dic-21	31-dic-26

Dal 2016		5 ANNI	ABROGATO	7 ANNI	ABROGATO
ANNO	UNICO	TERMINE ORDINARIO	NO RADDOPPIO TERMINI	OMESSA SENZA REATO	OMESSA CON REATO
2016	2017	31-dic-22	31-dic-22	31-dic-24	31-dic-24
2017	2018	31-dic-23	31-dic-23	31-dic-25	31-dic-25
2018	2019	31-dic-24	31-dic-24	31-dic-26	31-dic-26
2019	2020	31-dic-25	31-dic-25	31-dic-27	31-dic-27

Tuttavia, si è venuto a creare un contrasto giurisprudenziale relativamente alla decorrenza del nuovo dettato normativo in virtù del periodo transitorio previsto dal D.Lgs. 128/2015 e dalla L. 208/2015.

Le due norme transitorie che disciplinano la decorrenza dei termini sono, come detto:

- **D.Lgs. 128/2015, art. 2, co. 3 (PRIMA NORMA TRANSITORIA):** la denuncia di notizia di reato entro gli ordinari termini di decadenza dell'accertamento non riguarda gli avvisi di accertamento, i provvedimenti d'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie e gli altri atti impositivi o sanzionatori dell'amministrazione finanziaria notificati fino al 02-09-2015. Stesso discorso vale per gli inviti a

comparire e i PVC dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il citato termine e sempre che i relativi atti siano notificati entro il 31-12-2015.

- **L. 208/2015, art. 1, co. 132, terzo periodo (SECONDA NORMA TRANSITORIA):** in presenza di reati tributari, il raddoppio dei termini non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo.

ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA

La giurisprudenza di merito non appare orientata in modo univoco.

Gli orientamenti giurisprudenziali a supporto della legittimità del raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento anche in assenza di denuncia penale o d'invio della stessa entro gli ordinari termini e della non decorrenza retroattiva delle novità introdotte dal D.Lgs. 128/2015, sono i seguenti:

→ **sentenza n. 26037/2016 della Corte di Cassazione deposita il 16/12/2016, ha stabilito che:**

- a) Il regime transitorio previsto dal co. 132, art. 1, L. 208/2015 (in vigore dal 1/01/2016) non abroga il regime transitorio introdotto dal co. 3, art. 2, D.Lgs. 128/2015 (in vigore dal 2 settembre 2015);
- b) I nuovi termini di accertamento disciplinati dalla norma transitoria prevista dalla L. 208/2015 non si applicano agli avvisi relativi ai periodi d'imposta fino al 31-12-2015 e introduce per tali periodi d'imposta una specifica normativa transitoria per le sole ipotesi in cui a detti periodi non sia applicabile il precedente regime transitorio dettato dal D.Lgs. 128/2015

→ **sentenza n. 16728/2016 della Corte di Cassazione deposita il 09/08/2016, ha statuito che:**

- a) **i termini di accertamento previsti ai fini delle imposte dirette e Iva**, nella versione applicabile *ratione temporis*, **sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato** che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, **senza che**, con riguardo agli **avvisi di accertamento per i periodi d'imposta fino al 31-12-2015 e già notificati**, **incidano** le modifiche introdotte dalla **L. 208/2015**, attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2, D.Lgs. 128/2015, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati;
- b) **la disciplina transitoria, per conseguenza, è articolata su due piani:**
 - 1) **avvisi di accertamento relativi a periodi d'imposta fino al 31-12-2015 non ancora notificati:** applicazione della disciplina prevista dal co. 132, art. 1, L. 208/2015;
 - 2) **avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta fino al 31-12-2015 già notificati:** applicazione della disciplina prevista dall'art. 2, co. 3, D.Lgs. 128/2015.

Le **sentenze a supporto, invece, della tesi contraria** sono le seguenti:

- 1) **Sentenza n. 4933/67/2016 CTR Lombardia (sezione di Milano)**
- 2) **Sentenza n. 4936/27/2016 CTR Lombardia (sezione di Milano)**
- 3) **Sentenza n. 2898/67/2016 CTR Lombardia (sezione di Brescia)**
- 4) **Sentenza n. 3242/13/2016 CTR Lombardia (sezione di Milano)**
- 5) **Sentenza n. 1279/2016 CTR Puglia (sezione di Bari)**
- 6) **Sentenza n. 386/5/2016 CTR Lombardia (sezione di Milano).**
- 7) **Sentenza n. 175/1/2016 CTP Treviso**
- 8) **Sentenza n. 2992/36/2016 CTP Reggio Emilia**
- 9) **Sentenza n. 77/2/2016 CTP Lecco**
- 10) **Sentenza n. 447/6/2016 CTP Firenze**
- 11) **Sentenza n. 117/4/2016 CTP Como.**

In estrema sintesi, le sentenze citate (ad eccezione della n. 1) affermano che:

- a) la norma transitoria introdotta dalla L. 208/2015 ha disposto l'implicita abrogazione del co. 3, art. 2, D.Lgs. 128/2015, con la conseguenza che, anche per gli anni d'imposta fino al 31-12-2015, il raddoppio dei termini non opera qualora la denuncia sia stata presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari di decadenza per l'accertamento;
- b) il co. 132, art. 1, L. 208/2015 e il co. 3, art. 2, D.Lgs. 128/2015 disciplinano la stessa materia e non risulta, conseguentemente, applicabile il criterio della specialità;
- c) in mancanza della modifica normativa operata dal co. 132, art. 1, L. 208/2015, si sarebbe applicata la disciplina previgente (art. 43, DPR 600/1973 e art. 57, DPR 633/72), stante la norma di salvaguardia di cui al citato co. 3, art. 2.

RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO E DENUNCIA DELLA NOTIZIA DI REATO

La legge di modifica dei termini ordinari di accertamento, ha stabilito che (con riferimento ai periodi d'imposta fino al 31/12/2015 (stante la soppressione con decorrenza non applicazione dal 1/01/2016):

- ➔ il raddoppio non opera qualora la denuncia della notizia di reato da parte dell'Amministrazione finanziaria, (in cui è ricompresa la Guardia di finanza)
- ➔ sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei nuovi termini (salvo quanto disposto dall'articolo 5-quater del D.L. 167/1990 in tema di Voluntary disclosure).

Dal tenore letterale della norma si evince che il raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento per il periodo d'imposta in cui è commessa la violazione, aggancia la presentazione o trasmissione della notizia di reato ai nuovi termini di decadenza dell'accertamento.

In sintesi:

DPR 600/1973, art. 43 (IMPOSTE SUI REDDITI) - DPR 633/1972, art. 57 (IVA)							
FINO AL PERIODO D'IMPOSTA 2015							
ANNO	UNICO	TERMINE ORDINARIO	RADDOPPIO TERMINI	OMESSA SENZA REATO	OMESSA CON REATO	TERMINE PER LA DENUNCIA DELLA NOTIZIA DI REATO	TERMINE PER LA DENUNCIA DELLA NOTIZIA DI REATO
		4 ANNI	8 ANNI	5 ANNI	10 ANNI	DICHIARAZIONE NEI TERMINI	DICHIARAZIONE OMESSA
2010	2011	31-dic-15	31-dic-19	31-dic-16	31-dic-21	31-dic-16	31-dic-18
2011	2012	31-dic-16	31-dic-20	31-dic-17	31-dic-22	31-dic-17	31-dic-19
2012	2013	31-dic-17	31-dic-21	31-dic-18	31-dic-23	31-dic-18	31-dic-20
2013	2014	31-dic-18	31-dic-22	31-dic-19	31-dic-24	31-dic-19	31-dic-21
2014	2015	31-dic-19	31-dic-23	31-dic-20	31-dic-25	31-dic-20	31-dic-22
2015	2016	31-dic-20	31-dic-24	31-dic-21	31-dic-26	31-dic-21	31-dic-23