



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF215
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 10

| | |
|----------------------|---|
| OGGETTO | NOTIFICA DEGLI ATTI IMPOSITIVI - TERMINE DEL 31/12/2017 |
| RIFERIMENTI | ART. 43 DPR 600/73 E ART. 57 DPR 633/72; L. 208/2015; DLGS. 158/2015; D.L. 193/2016 |
| CIRCOLARE DEL | 11/12/2017 |

Sintesi: si riepilogano le disposizioni in materia di termini di notifica degli atti impositivi (avviso di accertamento, cartella di pagamento) alla luce dei recenti interventi normativi e giurisprudenziali. Dunque, entro il prossimo 31/12/2017 devono essere notificati, a pena di decadenza:

- gli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta 2012 (Unico 2013)
- gli avvisi relativi al periodo d'imposta 2011 (Unico 2012), in caso di omessa dichiarazione.

Per i soggetti "virtuosi" rispetto agli studi di settore, nei cui confronti opera il regime premiale, al 31/12/2017 si prescrive l'accertamento per il 2013.

Gli avvisi di accertamento e le cartelle di pagamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro determinati termini (entro i quali va effettuata la conservazione dei documenti ai fini fiscali); per effetto di specifiche disposizioni, tali termini possono subire:

- ➔ delle **proroghe** (es: reati fiscali; investimenti in paesi black list)
- ➔ o delle **riduzioni** (cd. "regimi premiali").

Si individuano le annualità per le quali la decadenza dell'accertamento si realizza il 31/12/2017.

TERMINI DI ACCERTAMENTO "ORDINARI"

I termini entro i quali l'Ufficio deve notificare, a pena di decadenza, l'avviso di accertamento:

- ⇒ per le imposte sui **redditi** ed **Irap** (in entrambi i casi trova applicazione l'art. 43 Dpr 600/73)
- ⇒ per l'**IVA** (art. 57 DPR 633/72)

sono differenziati come segue:

| IMPOSTE DIRETTE E IVA | | | |
|-----------------------|------------|-------------------|----------------------|
| Fino al 2015 | | 4 ANNI | 5 ANNI |
| PERIODO | Mod. 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 |
| PERIODO | Mod. REDDITI | 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 |

NOTIFICA: si ricorda che per il:

- **mittente:** la notifica (termine per la prescrizione) si considera effettuata alla **data della spedizione** (sia nel caso di spedizione per posta che nel caso di notifica tramite ufficiale giudiziario - Cass. n. 4883/2012 e n. 351/2014; Corte Cost. sent. 28/2004)
- **destinatario:** il termine che ha inizio dalla notifica (termine iniziale per l'impugnazione) decorre dalla **data in cui l'atto è stato ricevuto**.

Esempio: in relazione al periodo d'imposta 2012:

- l'Agenzia è nei termini se consegna l'atto di accertamento entro il 31/12/2017
- anche se viene ricevuto il 4/01/2018 (i 60 gg per il ricorso, l'acquiescenza, ecc., decorrono da tale data).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Esempio1

Il sig. Verdi riceve il 04/01/2018 un avviso di accertamento relativo al 2012 (Unico 2013, è regolarmente presentato). L'atto è stato consegnato da parte dell'Agenzia Entrate all'Ufficiale giudiziario il 31/12/2017; in tal caso, l'atto è stato notificato entro i termini di decadenza (4° anno successivo al 2013, anno di presentazione della dichiarazione dei redditi del 2012).

DEROGHE AI TERMINI "ORDINARI"

STUDI DI SETTORE – REGIME PREMIALE

Ai sensi dell'art. 10 DL 201/2011, i **termini per l'accertamento** di redditi/IVA sono **ridotti di 1 anno**:

- per i contribuenti che presentino **determinati studi di settore**, individuati ogni anno da apposito Provvedimento
- che risultino **congrui** (anche per adeguamento) e **coerenti** a tutti gli indicatori (di coerenza economica e di normalità economica), avendo assolto correttamente i relativi obblighi comunicativi.

Nota: il regime premiale:

- si applica, fin dal periodo d'imposta 2010, sia nell'ambito dell'attività di impresa che di lavoro autonomo; in tal caso, la riduzione di 1 anno per l'accertamento dovrebbe riguardare non solo i redditi d'impresa/di lavoro autonomo, ma anche gli altri redditi (fondiari, diversi, ecc.)
 - non opera in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia (art. 331 CPC) per reati penali.
- Per i contribuenti che rientrano in tale regime, l'accertamento sul periodo 2013 (Unico 2014) dovrà essere notificato, al massimo, entro il 31/12/2017.

TRASMISSIONE TELEMATICA FATTURE/CORRISPETTIVI – REGIME PREMIALE

Per i soggetti che **hanno optato** per la trasmissione telematica delle fatture/corrispettivi (D.Lgs.127/2015), il termine per l'accertamento:

- è **ridotto di 2 anni** (prima della conversione in legge del D.L. 193/2016, era pari ad 1 anno)
- laddove garantiscano la **tracciabilità dei pagamenti**, ricevuti ed effettuati (DM 4/08/2016).

La disposizione è applicabile dal periodo d'imposta 2017 (anno da cui è ammessa l'opzione).

DICHIARAZIONE RETTIFICATIVA

L'art. 1 c. 640 L. 190/2014 (confermato dall'art. 5 DL 193/2016) dispone che

- in caso di presentazione di **dichiarazione integrativa**, "a favore" o "a sfavore"
- i **termini** di decadenza per l'accertamento di redditi/IVA:
 - limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione: sono **calcolati assumendo come riferimento la dichiarazione integrativa**
 - per gli altri componenti di reddito non oggetto di modifica: si applicano i termini ordinari.

| DICHIARAZIONE INTEGRATIVA | DECORRENZA DEL TERMINE PER LA NOTIFICA DI: | INCIDENZA DELLA RETTIFICA | DECORRENZA |
|--|---|---|---|
| Dichiarazione integrativa REDDITI, IRAP, MOD. 770 e IVA a favore o a sfavore | cartella di pagamento in esito al controllo automatizzato/formale (artt. 36-bis e ter Dpr 600/73): data di presentazione della dichiarazione integrativa | è limitata ai soli elementi oggetto dell'integrazione (*) | Per le integrative: - a sfavore: presentate dal 1/01/2015 - a favore: presentate dal 24/10/2016 |
| | dell'accertamento : data di presentazione della dichiarazione integrativa | | |

* L'accertamento è ammesso per i soli elementi omissi o rettificati nella dichiarazione integrativa.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI


REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Esempio2

Il sig. Rossi ha presentato un modello Unico 2016 "integrativo" effettuando una variazione in aumento su spese indebitamente dedotte.

Il termine di decadenza spirerebbe il 31/12/2020, ma, in relazione alle spese indeducibili oggetto della dichiarazione integrativa, la decadenza si verifica il 31/12/2021.


In tal caso, non rilevano le modifiche introdotte dalla L. 208/2015, che ha aumentato di 1 anno i termini di decadenza per l'accertamento; l'annualità oggetto di ravvedimento è il 2015, dunque continua ad operare il termine del 31/12 del 4° (e non del 5°) anno successivo.

 **Nota:** anche i termini per la notifica della **cartella di pagamento** (attività di liquidazione di imposte/contributi, rimborsi e controllo formale), riferita alla "integrativa" decorrono dalla data di presentazione della stessa, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione.

VOLUNTARY DISCLOSURE-BIS

L'art. 7 DL 193/2016 ha disposto la **riapertura dei termini della collaborazione volontaria** (art. 5-octies c. 1 DL 167/90); per il contribuente che se ne sia avvalso:

- i **termini di decadenza per l'accertamento** (o notifica dell'atto di contestazione) per le sole attività oggetto della riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria che scadono a decorrere dal 1/01/2015
- sono **prorogati al 31/12/2018**.

 **Nota:** la disposizione si applica limitatamente agli imponibili, imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi relativi alla procedura di Voluntary disclosure, per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

Inoltre, **non opera il raddoppio dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni riguardanti il Quadro RW** al ricorrere di determinate condizioni (CM 19/2017 e 21/2017).


Nel disciplinare la riapertura dei termini per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, l'art. 7 citato ha disposto la **proroga al 30/06/2017** dei termini per l'accertamento/notifica dell'atto di contestazione che scadono a decorrere dal 1/01/2015, **per le istanze presentate in relazione alla precedente edizione della procedura**.

IL RADDOPPIO DEI TERMINI IN CASO DI REATI FISCALI

In caso di violazioni tributarie comportanti l'obbligo di denuncia per reati fiscali (ex D.Lgs. 74/2000):

- i termini di notifica previsti per l'accertamento sono **raddoppiati**
- **dunque** gli avvisi di accertamento possono essere notificati:
 - entro il **31/12 dell'8° anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione
 - entro il **31/12 del 10° anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

 **Esempio:** in presenza di tale requisito, **entro il 31/12/2017** vanno notificati gli accertamenti sul **periodo 2008** (Unico 2009), o 2006 (Unico 2007) se si tratta di omessa dichiarazione.

 **ATTENZIONE:** il raddoppio dei termini in conseguenza di violazioni penali è stata oggetto di due "regimi transitori" (ex D.lgs 128/2015 e L. 208/2015), che:

- ⇒ **subordinando l'operatività del raddoppio alla effettiva denuncia della notizia di reato prima dello spirare dei termini ordinari di decadenza**
- ⇒ hanno posto il problema relativo alla decorrenza delle diverse disposizioni.

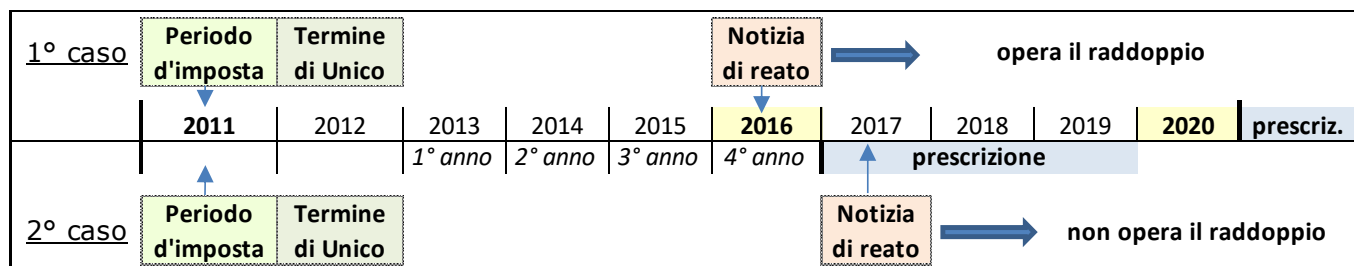
EXCURSUS NORMATIVO: le norme che hanno modificato gli l'artt. 43 Dpr 600/73 e 57 c. 3 Dpr 633/72 sono:

- **art. 37 DL 223/2006:** introduce raddoppio dei termini, prevedendo, quale presupposto, la **mera commissione di una violazione penale** (e non anche la trasmissione della notizia di reato in Procura)
- **Corte Costituzionale, sent. n. 247/2011:** ritiene la disposizione applicabile retroattivamente (anche ai periodi d'imposta non prescritti al 2006 (data di entrata in vigore del DL 223/2006); unico limite è l'eventuale pretestuosità della notizia di reato (resa al solo fine di fruire di termini più ampi per accertare)
- **art. 2 c. 3 D.Lgs. 128/2015** (prima norma transitoria, in vigore dal 2/09/2015): ***"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 decreto stabiliva la decorrenza (norma transitoria) per gli avvisi di accertamento/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.
- **art. 1 c. 132 terzo periodo L. 208/2015:** nel modificare i termini di decadenza dal periodo d'imposta 2016 (31/12 del 5° periodo successivo al termine di invio delle dichiarazioni), ha recepito, nella sostanza, il disposto del D.lgs 128/2015 per gli atti notificati dal 2/09/2015.

SITUAZIONE ATTUALE: i “termini” sono, pertanto, i seguenti:

| IMPOSTE DIRETTE E IVA | | | | | |
|-----------------------|-------------|------------------|------------------|--------------|------------------|
| Fino al 2015 | | 4 ANNI | 8 ANNI | 5 ANNI | 10 ANNI |
| ANNO | Mod. UNICO | DICH. PRESENTATA | | DICH. OMESSA | |
| | | SENZA REATO | CON REATO | SENZA REATO | CON REATO |
| 2006 | 2007 | prescritto | | 31-dic-12 | 31-dic-17 |
| 2007 | 2008 | prescritto | | 31-dic-13 | 31-dic-18 |
| 2008 | 2009 | 31-dic-13 | 31-dic-17 | 31-dic-14 | 31-dic-19 |
| 2009 | 2010 | 31-dic-14 | 31-dic-18 | 31-dic-15 | 31-dic-20 |
| 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 | Mod. UNICO | DICH. PRESENTATA | | DICH. OMESSA | |
| | | SENZA REATO | CON REATO | SENZA REATO | 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 |





Conservazione contabilità: laddove al 2/09/2015 non risulti alcuna notifica di notizia di reato in Procura, non potrà operare alcun raddoppio dei termini sui periodi di imposta pregressi 2010 - 2014.

Tuttavia il **contribuente può essere all'oscuro di tale evento** (il cd. "Avviso di garanzia", infatti, va notificato solo se la Procura pone in essere atti per i quali il contribuente ha diritto di nominare un difensore; in assenza di tali atti, scatta comunque il raddoppio pur senza che il contribuente ne sia al corrente!).

E', pertanto, **opportuno conservare la contabilità entro i termini "raddoppiati"**, sapendo che l'Ufficio potrà chiedere l'esibizione dei periodi più remoti solo dimostrando l'invio della notizia di reato nei termini ordinari.

PERIODI ANTE 2015 - DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI - LA GIURISPRUDENZA

Si è venuto a creare un contrasto giurisprudenziale circa la **decorrenza del nuovo dettato normativo** con riferimento ai periodi d'imposta

Gli orientamenti giurisprudenziali:

→ **a favore del raddoppio** dei termini **anche in assenza di denuncia penale nei ordinari termini** (e della irretroattività delle novità introdotte dal D.Lgs. 128/2015): le **sentenze n. 16728/2016, n. 26037/2016 e n. 15627/2017 della Cassazione**

→ **contrarie a tale impostazione:** gli orientamenti della CTR Lombardia (sent. n. 4936/2016, n. 2898/2016, n. 3242/2016 e 386/2016) e CTR Puglia (sent. n. 1279/2016) che, in sintesi, affermano che:

- 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
- 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
- in mancanza della modifica normativa operata dal co. 132, art. 1, L. 208/2015**, si sarebbe applicata la disciplina previgente (art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72), stante la norma di salvaguardia di cui al citato co. 3, art. 2.

Ulteriori Cassazioni: sempre con riferimento al raddoppio dei termini vigente fino al 2015, si segnalano:

- **l'ordinanza n. 20435/2017 Cassazione** che ha ritenuto non applicabile il raddoppio dei termini per la dichiarazione Irap non essendo prevista per quest'ultima la sanzione penale;
- **sentenza n. 9670/2017 Cassazione** che ha ritenuto legittimo il raddoppio dei termini quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi di un reato tributario (anche se sussistano cause di non punibilità che impediscono la prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resta riservato al giudice), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita.

Infine, il raddoppio dei termini opera esclusivamente in relazione all'annualità cui si riferisce il reato.

Secondo l'interpretazione seguita dai verificatori, la proroga si estende a irregolarità fiscali non considerate nell'ambito del procedimento penale.

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 |

CIRCOLARI INFORMATIVE - CONSULENZA TELEFONICA - EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) - Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

NON CUMULABILITA'

Il raddoppio dei termini in presenza di reati fiscali (Corte Costituzionale sent. 247/2011):

- ⇒ **non è cumulabile con altre norme** che dispongono un **allungamento/proroga dei termini**
- ⇒ **semprech  non sia la stessa legge a disporre diversamente.**

LIQUIDAZIONI AUTOMATIZZATE E CONTROLLI FORMALI

In relazione al termine per l'esecuzione dei controlli delle dichiarazioni (redditi ed Iva):

- il controllo **"automatizzato"** (ex art. 36-bis Dpr 600/73): va eseguito entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo
- il controllo **"formale"** (ex art. 36-ter Dpr 600/73): va eseguito entro il 31/12 del 2° anno successivo a quello di presentazione.

Tuttavia, tali termini **non sono considerati perentori**, ma ordinatori; in tali casi il termine di decadenza va individuato nella notifica della relativa cartella di pagamento (v. oltre).

AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

In materia di crediti d'imposta si rammenta che:

- la L. 311/2004 ha disciplinato gli *"avvisi di recupero dei crediti d'imposta"*, utilizzati per disconoscere crediti d'imposta indebitamente fruiti (bonus R&S; bonus sud, ecc.)
- se l'avviso concerne crediti *"inesistenti"* compensati, vige la procedura dell'art. 27 del D.L. 185/2008.

MODALITA' DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

In caso di violazione commessa nell'utilizzo di:

- **credito inesistente**: l'Agenzia delle Entrate
 - notifica un **"atto di recupero"** (art. 27, co. 16, D.L. 185/2008) **entro il 31/12 dell'8° anno successivo** a quello dell'indebito utilizzo, adottando un atto con le caratteristiche proprie di un accertamento (art. 1, co. 421, L. 311/2004)
 - in caso di **mancato pagamento** entro il termine assegnato dall'ufficio (non inferiore a **60 gg**) le somme dovute in base all'atto (anche se non definitivo, in quanto impugnato) sono iscritte a ruolo straordinario (che permette l'avvio di **azioni cautelari**: iscrizione di ipoteche, ecc.)



Nota: il D.L. 50/2017 ha disposto che per il pagamento delle somme dovute non   possibile avvalersi della compensazione. In caso di iscrizione a ruolo delle somme dovute, per il relativo pagamento non   ammessa la compensazione prevista dall'articolo 31 del D.L. 78/2010.

- **credito non spettante**: l'Agenzia notifica un **avviso bonario** entro i **termini ordinari** per l'accertamento.

Nel caso in cui l'Ufficio notifichi un avviso bonario per recuperare il maggior credito utilizzato in esito ad un controllo automatizzato (v. anche oltre):

- il termine per la notifica   quello previsto per i controlli automatizzati: esso coincide col termine per l'iscrizione a ruolo della relativa cartella (**31/12 del 3° anno successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione**)
- l'avviso bonario pu  essere ordinariamente **definito entro 30 gg dalla notifica con abbattimento a 1/3 della sanzione.**

FATTISPECIE

In seguito alle modifiche del D.lgs 158/2015, le fattispecie che si possono riscontrare nella prassi aziendale sono riferite all'utilizzo di:

- a) **un credito inesistente**: sono riconducibili a fattispecie nelle quali si fa ricorso a **comportamenti fraudolenti** (es.: utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; intestazione delle fatture per servizi resi all'amministratore in capo alla società; descrizione non corretta dei servizi effettuati; ecc.)
- b) **un credito non spettante**: si verifica nei casi
 - di **errore materiale** per utilizzo di un credito superiore a quello indicato nella dichiarazione
 - di credito utilizzato in **violazione al limite annuale di utilizzo dei crediti in F24** (dichiarazione priva del visto di conformità; compensazione superiore a 700.000 €, ecc.)

| CREDITO | DEFINIZIONE | SANZIONI |
|--|---|-------------------------|
| INESISTENTE (D.Lgs. 471/1997, art. 13, co. 5) | Mancanza, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile tramite i controlli automatizzati di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e art. 54-bis del DPR 633/1972 | dal 100% al 200% |
| NON SPETTANTE (D.Lgs. 471/1997, art. 13, co. 4) | Utilizzo in violazione di vincoli normativi | 30% |
| D.lgs 158/2015: dal 1/01/2016 è stata abrogata la sanzione aggiuntiva del 200% per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a € 50.000 per ciascun anno. | | |
| La sanzione prevista per la compensazione dei crediti inesistenti non può essere definita in maniera agevolata. Al contrario, restano definibili in maniera agevolata le sanzioni riguardanti la compensazione di crediti non spettanti. | | |

Al contrario, nel caso di **utilizzo di crediti "non spettanti"** è ammesso procedere alla definizione agevolata dell'avviso bonario, con la riduzione a 1/3 della sanzione in caso di pagamento entro 30 giorni dalla notifica (CM 18/2011).

| CREDITO | TERMINE PER IL RECUPERO | NORMATIVA |
|--|--|--------------------------------|
| INESISTENTE | Notifica dell'avviso di recupero, e non dell'avviso bonario, entro il 31/12 dell'8° anno successivo a quello dell'indebito utilizzo. | D.L. 185/2008, art. 27, co. 16 |
| | Atto di recupero motivato da notificare con le modalità previste dall'art. 60 del DPR 600/1973 | L. 311/2004, art. 1, co. 421 |
| NON SPETTANTE | Gli ordinari termini di accertamento di 5 o 7 anni (rispettivamente in caso di presentazione della dichiarazione nei termini o di omessa presentazione). | DPR 600/1973 DPR 633/1972 |
| In caso di mancato pagamento entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a 60 giorni, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo straordinario. | | |
| Il co. 20, art. 27, D.L. 185/2008, stabilisce che le somme dovute in base all'atto di recupero di cui all'art. 1, co. 421, della L. 311/2004, la cartella deve essere notificata entro il 31/12 del 2° anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio. | | |

| CREDITO | SOGLIA PENALE | PENA | NORMATIVA |
|----------------------|---|--|---------------------------------------|
| NON SPETTANTE | Importo annuo superiore a € 50.000 | Reclusione da 6 mesi a 2 anni | D.Lgs. 74/2000, art. 10-quater, co. 1 |
| INESISTENTE | | Reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni | D.Lgs. 74/2000, art. 10-quater, co. 2 |



Nota: il maggior termine si cumula con il raddoppio dei termini per violazioni penali, quando la condotta del contribuente, superando la soglia di € 50.000 abbia integrato il delitto di indebita compensazione.

VIOLAZIONI RELATIVE AL MONITORAGGIO FISCALE (QUADRO RW)

Il termine di decadenza entro cui va notificato l'atto di contestazione della sanzione sul modulo RW è influenzato dalla natura che si attribuisce alle violazioni di cui all'art. 5 del D.L. 167/1990:

| | |
|--|---|
| Sanzione senza recupero di imposta (atto di contestazione) (art. 20 D.Lgs. 472/97) | Il termine di decadenza coincide con il 31/12 del 5° anno successivo a quello di commissione della violazione <u>Esempio1:</u> il sig. Rossi omette di indicare in Unico 2012 (redd. 2011) un C/C infruttifero posseduto in Austria: l'atto di contestazione va notificato entro il 31/12/2017 (in quanto la violazione è commessa nel 2012). |
| Omessa/irregolare compilazione RW ed evasione (art. 43 DPR 600/1973) | Operano i termini ordinari (Cass. 24009/2013) <u>Esempio2:</u> il sig. Rossi omette di indicare in Unico 2013 (redd. 2012) un C/C posseduto in Austria sia a quadro RW che, per i relativi interessi , a quadro RM: l'avviso di accertamento va notificato entro il 31/12/2017 (4° anno dall'invio). |

ATTIVITÀ ESTERE/INVESTIMENTI IN PAESI BLACK LIST

È previsto il **raddoppio dei termini** dell'accertamento se gli **investimenti** (finanziari o patrimoniali) **non dichiarati sono detenuti in Paesi black list** (ex DM 4/05/1999 e DM 21/11/2001) che riguarda:

- sia l'applicazione della **specifica sanzione** riferita all'omessa indicazione a **quadro RW** (art. 12 c. 2-bis DL 78/2009)
- che la **presunzione** secondo cui le attività in Paesi black list non indicate a quadro RW **si presumono** (salva prova contraria) **costituite con redditi evasi** (art. 12 c. 2-ter DL 78/2009).

L'Ufficio potrà, quindi, **notificare**:

| | |
|-------------------------------|---|
| ATTO DI CONTESTAZIONE | entro il 31/12 del 10° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione <u>Esempio3:</u> nell'Esempio1 il C/C sia detenuto in Svizzera: al 31/12/2017 scade il termine per notificare l'atto di contestazione per Unico 2007 |
| AVVISO DI ACCERTAMENTO | entro il 31/12 dell'8° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (10° anno in caso di omessa dichiarazione) <u>Esempio4:</u> nell'Esempio2 il C/C sia detenuto in Svizzera: al 31/12/2017 scade il termine per contestare il quadro RW ed i maggiori redditi per Unico 2009 (redd. 2008). |

N.B.: come anticipato, tale raddoppio non può operare unitamente a quello previsto per i reati fiscali.

Sulla questione del raddoppio, tuttavia, la giurisprudenza si è così divisa:

| INAPPLICABILITÀ RADDOPPIO TERMINI | APPLICABILITÀ RADDOPPIO TERMINI |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - CTP Milano sent.n.178/2/13 del 3/05/2013 - CTP Milano sent.n.4753/12/14 del 20/05/2014 - CTP Reggio Emilia sent.n.566/3/14 del 17/12/2014 - CTP Treviso sent.n.779/1/14 del 12/11/2014 - CTP Milano sent.n.1836/35/16 del 29/02/2016 - CTP Genova sent.n.1085/4/2017 del 25/08/2017 | <ul style="list-style-type: none"> - CTR Firenze sent.n.1543/25/15 del 23/09/2015 - CTR Milano sent.n.5626/27/14 del 31/10/2014 - CTR Lombardia sent.n.6015/45/16 del 18/11/16 |

LE CARTELLE DI PAGAMENTO

Come noto, la cartella di pagamento viene inviata dall'Agente della riscossione al fine di riscuotere i crediti tributari vantati dai vari Enti creditori (es: Agenzia Entrate, INPS, Comune, ecc.).



N.B.: a decorrere dal 1/10/2011, gli avvisi di accertamento emessi dalle Entrate per imposte sui redditi, IVA e IRAP relativi al periodo d'imposta in corso al 31/12/2007 e successivi, sono "esecutivi" e, pertanto, non più seguiti dall'iscrizione a ruolo e dalla relativa cartella (art. 29 del D.L. 78/2010)

L'Agente della riscossione è tenuto a notificare la cartella di pagamento (al contribuente iscritto a ruolo ovvero al coobbligato), **a pena di decadenza** (art. 25 DPR 602/1973):

| NORMATIVA ANTE E POST MODIFICA (DPR 602/1973) | | |
|---|--|---|
| ART. 25 | TIPOLOGIA | TERMINE |
| co. 1, lett. a) | Attività di liquidazione delle imposte, contributi, premi e rimborsi dovuti in base alla dichiarazione di cui all' art. 36-bis DPR 600/73 | Entro il 31/12 del 3° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione |
| | Somme dovute per TFR e prestazioni pensionistiche di cui agli artt. 19 e 20 del TUIR | Entro il 31/12 del 4° anno successivo a quello di presentazione del 770 |
| co. 1, lett. b) | Attività di controllo formale della dichiarazione di cui all' art. 36-ter DPR 600/73 | Entro il 31/12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione |
| co. 1, lett. c) | Somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio | Entro il 31/12 del 2° anno successivo a quello in cui l' accertamento è divenuto definitivo |

| DISPOSIZIONI AGGIUNTE AL DPR 602/1973 | | |
|---------------------------------------|--|---|
| ART. 25 | TIPOLOGIA | TERMINE |
| co. 1, lett. c-bis) | Somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'art. 15-ter | Entro il 3° anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateizzo |
| co. 1-bis, lett. a) | Crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo |
| | | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla pubblicazione del decreto che ne dichiara la mancata approvazione |
| | | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo |
| co. 1-bis, lett. b) | Crediti rientranti nell' accordo di ristrutturazione dei debiti non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla scadenza del termine di cui al co. 7, art. 182-ter, R.D. 267/1942 |
| | | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo |
| co. 1-bis, lett. c) | Crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo |
| | | Entro il 31 dicembre del 3° anno successivo alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore |
| co. 1-ter | Se successivamente alla chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis viene dichiarato il fallimento del debitore, il concessionario procede all'insinuazione al passivo senza necessità di notificare la cartella di pagamento | |

Esempi: entro il 31/12/2017 vanno notificate le cartelle di pagamento relative ai periodi d'imposta

- 2013: per quanto attiene le attività di liquidazione automatica (Unico 2014 e Irap)
- 2012: per le attività di controllo formale (Unico 2013).



SOCIETÀ CON ESERCIZIO NON SOLARE: il termine decorre non è collegato alla presentazione della dichiarazione, ma alla *"scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31/12 dell'anno in cui la dichiarazione è stata presentata"*.

CARTELLA DI PAGAMENTO EMESSA A SEGUITO DI SENTENZA

L'art. 25 del DPR 602/73, per le imposte sui redditi/IVA/IRAP, stabilisce che:

- la **cartella di pagamento** deve essere notificata, a pena di decadenza
- **entro il 31/12 del 2° anno successivo** a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.



GIURISPRUDENZA: la norma non si applica qualora le somme siano dovute a seguito di sentenza passata in giudicato, posto che il titolo legittimante la riscossione non sarebbe più il ruolo ma la sentenza, per cui opererebbe il termine di **prescrizione decennale** (Cass.n.17669/2013 e n. 4153/2014). Adottando questa impostazione, il termine di decadenza biennale sussiste solo in caso di accertamento definitivo per omessa impugnazione/omessa riassunzione in rinvio (Cass.4574/2015).

IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI - TERMINI NOTIFICA ATTI - SINTESI

| | |
|--|---|
| IMPOSTA DI REGISTRO E IPO-CATASTALE | <p>Ai sensi del TUR:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'imposta sugli atti non registrati va richiesta entro 5 anni dal giorno in cui la registrazione sarebbe dovuta avvenire (anche se prevista "d'ufficio") b) l'avviso di rettifica di maggior valore deve essere notificato entro 2 anni dal pagamento dell'imposta proporzionale (art. 76 co. 1-bis del TUR) c) salvo il caso del punto b), l'imposta va richiesta entro 3 anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: <ul style="list-style-type: none"> - dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale - dalla data in cui è stata presentata la denuncia (eventi successivi alla registrazione), se si tratta di imposta complementare; - dalla data di notifica della sentenza del giudice tributario ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva qualora sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione o di rettifica; - dalla registrazione dell'atto, se si tratta di occultazione di corrispettivo; - dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia relativa ad eventi successivi alla registrazione, se si tratta di imposta suppletiva (art. 76 c. 2 Tuir). <p>Le somme relative al mancato pagamento dell'imposta sulle locazioni per annualità successive alla prima, così come nel caso di cessioni/risoluzioni o proroghe, vanno richieste, a pena di decadenza, entro il 31/12 del 5° anno successivo a quello di scadenza del pagamento.</p> <p>Per le imposte ipotecaria e catastale valgono, in linea generale, i termini previsti per l'imposta di registro (art. 17 del D.Lgs. 347/1990).</p> |
| IMPOSTA SU SUCCESSIONI E DONAZIONI | <p>L'art. 27 del D.Lgs. 346/1990 prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la liquidazione dell'imposta va notificata entro 3 anni dalla presentazione della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva/integrativa ▪ la rettifica della dichiarazione infedele o incompleta deve essere notificata entro 2 anni dal pagamento dell'imposta principale ▪ in caso di omissione della dichiarazione, l'avviso deve essere notificato entro 5 anni dalla scadenza del termine previsto per la dichiarazione omessa. <p>L'art. 60 D.Lgs. 346/90 stabilisce che, per l'imposta sulle donazioni, vale la normativa operante in tema di imposta di registro. Per effetto della L. 190/2014, in caso di regolarizzazione di errori od omissioni, i termini di decadenza decorrono da tale momento.</p> <p>Si segnala che, ai sensi dell'art. 27 co. 6 del D.Lgs. 346/1990, l'imposta è dovuta pure se la dichiarazione viene presentata decorso il termine di decadenza. In questa fattispecie, il termine decorre da quando è presentata la dichiarazione tardiva.</p> |
| TRIBUTI LOCALI | <p>È previsto un solo termine per tutte le violazioni: la notifica degli avvisi di accertamento va resa, a pena di decadenza, entro il 31/12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento è stato (o avrebbe dovuto) essere effettuato (L. 296/2006).</p> <p>CARTELLA/INGIUNZIONE: va notificata, a pena di decadenza, entro il 31/12 del 3° anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (L. 296/2006, art. 1, co. 163)</p> |

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it