

► F. Gavioli, "Compensazione delle cartelle esattoriali, termini di accertamento fiscale e rateazione dei debiti tributari", in *Pratica Fiscale* n. 6/2016, pag. 18

I nuovi termini per l'accertamento in materia di imposte dirette e IVA

di Tancredi Marino (*) e Marco Zammarelli (**)

La **Legge di stabilità 2016** (Legge n. 208/2015) ha modificato in modo significativo la disciplina dei termini per l'accertamento, per un verso **abrogando** il controverso strumento del "**raddoppio**" in presenza di **fattispecie penalmente rilevanti** e, per altro verso, introducendo **termini** di decadenza **ordinari più ampi**. La novella pare essere la conclusione del processo di riforma introdotto dal Decreto "certezza del diritto" e deve essere salutata con favore, poiché l'eliminazione del "raddoppio" dei termini (anche se solo "pro futuro") evita il protrarsi di situazioni dubbie sulla valutazione dei rischi per gli operatori economici. Tuttavia, nel **periodo transitorio**, potrebbero esservi dei **dubbi applicativi**. Inoltre, la nuova normativa deve essere esaminata anche in relazione ad un altro "raddoppio" previsto dall'ordinamento tributario vigente, ossia alla estensione dei termini prevista per l'accertamento dei redditi in un c.d. paradiso fiscale.

Tra le novità più rilevanti introdotte in materia tributaria dalla Legge di stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208), rientrano sicuramente i nuovi termini di accertamento in materia di Imposte dirette ed IVA (1) e l'abrogazione del "raddoppio" dei termini per le fattispecie in cui sussiste obbligo di denuncia per un reato tributario (2).

In particolare, per effetto delle nuove disposizioni, gli Uffici potranno notificare gli avvisi di accertamento entro termini di decadenza più ampi, ma senza la possibilità di "raddoppiare" tali termini in presenza di violazioni che possano in astratto configurare un illecito penale.

Le nuove regole varranno però solo per il futuro, poiché per gli anni precedenti a quello in corso continueranno ad applicarsi, oltre ai

"vecchi" termini di decadenza, anche il "raddoppio" per le fattispecie penalmente rilevanti, seppur in una versione limitata alle fattispecie in cui la denuncia penale sia stata inviata nei termini ordinari (3). Al riguardo è opportuno ricordare che il "raddoppio" dei termini ha rappresentato uno degli istituti più controversi del panorama tributario italiano degli ultimi anni. Infatti, già a distanza di pochi anni dalla sua introduzione, la disciplina del "raddoppio" fu portata al vaglio della Corte costituzionale, la quale, con la famosa sentenza n. 247/2011, 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 (4). La pronuncia della Corte costituzionale non riuscì tut-

(*) *Avvocato, Partner Studio Legale Pavia e Ansaldo*

(**) *Avvocato, Associate Studio Legale Pavia e Ansaldo*

(1) Termini disciplinati all'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed all'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(2) Istituto introdotto dall'art. 37, commi 24 e 25 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha inserito nel corpo dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il comma 3 ai sensi del quale "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, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione."

(3) Come si illustrerà meglio *infra*, il comma 132 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016 ha previsto, analogamente a quanto già recentemente stabilito dal Decreto "certezza del diritto" (D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), che il "raddoppio" dei termini opererà solo se la denuncia verrà trasmessa entro gli ordinari termini di decadenza.

(4) In particolare, la Corte costituzionale affermò che, 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 Corte, al contempo, affidò ai giudici tributari il compito di verificare, se richiesto dal contribuente, l'effettiva ricorrenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, così da accertare "(...) se l'Ammini-

tavia a mettere un punto definitivo sul tema della legittimità del “raddoppio”. Infatti, oltre a non trovare condivisione da parte della dottrina (5), la sentenza non è stata sempre seguita dalla successiva giurisprudenza di merito (6). In tale contesto, “nell’ottica di garantire una maggiore certezza delle situazioni giuridiche e di una correlata miglior tutela del contribuente (...)” (7), la Legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23) ha dato mandato al Governo affinché provvedesse a definire la portata applicativa della disciplina del “raddoppio” dei termini, prevedendo che lo stesso potesse operare solo in presenza di un effettivo invio della denuncia entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza (8). La delega ha trovato recente attuazione con le modifiche introdotte dal Decreto sulla certezza del diritto (D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), che ha stabilito che il “raddoppio” dei termini opera solo se la denuncia viene trasmessa entro gli ordinari termini di decadenza, facendo però salvi gli effetti degli atti notificati prima della sua entrata in vigore (9). Da ultimo, a conclusione di tale processo di riforma, sono intervenute

le disposizioni contenute nella Legge di stabilità 2016.

Disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità e regime transitorio

I commi 130 e 131 dell’unico articolo contenuto nella Legge di stabilità 2016, hanno sostituito integralmente l’art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l’art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (10).

Dalla lettura delle nuove disposizioni si evince che:

- 1) gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (in luogo del quarto anno previsto dalla precedente formulazione);
- 2) nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l’avviso di accertamento potrà essere notificato entro il settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (in luogo del quinto anno previsto dalla precedente formulazione). Le nuove norme hanno quindi ampliato di un anno il termine per l’accertamento nelle ipotesi di dichiarazione infedele, e di due

strazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento” (cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 25 luglio 2011).

(5) Cfr., fra i molti, G. M. Cipolla, “Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l’accertamento”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2011, pag. 833; E. De Mita, “Uno schiaffo ai contribuenti”, in *Il Sole - 24 Ore* del 26 luglio 2011; F. Tesaro, “La Consulta ha trascurato lo Statuto”, in *Il Sole - 24 Ore* del 27 luglio 2011.

(6) Cfr. ad. es. Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XLVI, sent. 4 novembre 2014, n. 9438, che ha ritenuto che il raddoppio dei termini, per operare, richiede comunque l’invio della denuncia nei termini ordinari di decadenza. Secondo un’altra posizione recentemente espressa, l’operatività del raddoppio dei termini presuppone invece che la notizia di reato emerga prima dello spirare dei termini di decadenza ordinari (cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. di Brescia, Sez. LXVII, 15 giugno 2015, n. 2647).

(7) In tal senso la Relazione illustrativa allo “Schema di Decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”, pag. 12.

(8) Cfr. art. 8, comma 2 della Legge 11 marzo 2014, n. 23.

(9) Cfr. art. 2 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

(10) Il nuovo testo dell’art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 recita: “1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena

di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l’avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l’accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell’Agenzia delle entrate. Nell’avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell’Ufficio delle imposte.”

I medesimi termini di decadenza indicati ai commi 1 e 2 della suddetta disposizione, sono stati previsti nei commi 1 e 2 del nuovo art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, rispettivamente, per la notifica degli “(...) avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell’art. 54 e nel comma 2 dell’art. 55 (...)” e per la notifica dell’“(...) avviso di accertamento dell’imposta a norma del comma 1 dell’art. 55 (...)”. Inoltre, anche nel nuovo art. 57 è stato espunto il “vecchio” comma 3, che conteneva la disposizione sul “raddoppio” dei termini. L’attuale comma 3 ora invece accoglie la disposizione che era precedentemente contenuta nella seconda parte del comma 1 del suddetto articolo.

anni il termine per l'accertamento nelle ipotesi di dichiarazione omessa o nulla. In contropartita, come accennato, è stata eliminata, tanto ai fini delle imposte dirette, quanto ai fini dell'IVA, la previsione del "raddoppio" dei termini di decadenza in caso di fattispecie comportanti obbligo di denuncia per un reato tributario.

In base a quanto previsto dal comma 132 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016 (11), i nuovi termini di decadenza troveranno applicazione a partire dagli avvisi di accertamento riguardanti il periodo d'imposta 2016.

Invece, per gli avvisi di accertamento emessi relativamente ai periodi d'imposta precedenti al 2016, si applicheranno ancora i previgenti termini dell'accertamento (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) ed inoltre rimarrà operativa la previsione del "raddoppio" dei termini in caso di violazione penalmente rilevante, che tuttavia po-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Riforma dei termini per l'accertamento

A seguito delle modifiche della Legge di stabilità 2016, per gli avvisi di accertamento relativi ai **periodi d'imposta 2016 e successivi**:

- i termini di **decadenza** saranno il **quinto anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in caso di dichiarazione **infedele**) ed il **settimo** anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (in caso di dichiarazione **omessa** o nulla);
- **non** opererà più il **"raddoppio"** dei termini in caso di violazioni comportanti obbligo di **denuncia** per reati tributari.

Per gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta **precedenti** al 2016:

- i termini di decadenza restano il **quarto anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in caso di dichiarazione **infedele**) ed il **quinto** anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (in caso di dichiarazione **omessa** o nulla);
- rimarrà applicabile il **"raddoppio"** dei termini, a condizione che la denuncia venga trasmessa entro i termini ordinari di decadenza.

trà operare solo qualora la denuncia venga inoltrata entro i termini ordinari di decadenza. Al riguardo, si sottolinea che la novella non brilla per chiarezza in punto d'individuazione dei termini di decadenza entro cui dovrebbe essere inoltrata la denuncia necessaria al "raddoppio" (12). Infatti il penultimo periodo del comma 132 dell'art. 1 della Legge di stabilità prevede 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 di cui al primo periodo".

Il primo periodo del comma 132 fa però riferimento ai termini di cui ai nuovi commi 1 e 2 degli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 (che sono in nuovi termini di 5 e 7 anni) i quali, stando sempre al medesimo periodo, si applicano solo "... agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi".

(11) L'art. 1, comma 132 della Legge di stabilità 2016, prevede che: "Le disposizioni di cui all'art. 57, commi 1 e 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'art. 43, commi 1 e 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tutta-

via, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; 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 di cui al primo periodo. Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 5-*quater* del Decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni."

(12) Cfr. la nota n. 11.

Chi scrive ritiene che si tratti di un mero refuso nella redazione della norma e che una interpretazione logico-sistematica della disposizione conduca a ritenere che la denuncia necessaria a far scattare il raddoppio dovrà in ogni caso essere trasmessa entro i termini previsti dalla previgente disciplina (ov-

vero il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, e il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata). Infatti, una diversa interpretazione condurrebbe ad una ingiustificata distinzione tra i termini per l'accertamento e i termini per l'invio della denuncia che - oltre ad essere incomprensibile - complicherebbe ulteriormente la disciplina fiscale che il legislatore degli ultimi anni ha, invece, inteso semplificare.

Rapporto tra la riforma e i termini per l'accertamento in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa

La riforma dei termini per l'accertamento deve necessariamente essere coordinata con la previsione normativa secondo cui, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, relativamente agli elementi oggetto di integrazione, i termini per l'accertamento di IVA e Imposte dirette cominciano a decorrere dalla presentazione di tale ultima dichiarazione (13).

Occorre ricordare che, per effetto delle profonde modifiche apportate all'istituto del c.d. ravvedimento operoso da parte della Legge di stabilità 2015 (14):

NORMATIVE A CONFRONTO

Accertamento e dichiarazione integrativa

La riforma dei termini per l'accertamento deve essere coordinata con la previsione normativa secondo cui, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, relativamente agli **elementi** oggetto di **integrazione**, i **termini** per l'**accertamento di IVA e Imposte dirette** cominciano a decorrere dalla **presentazione** di tale **ultima dichiarazione**.

1) i contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa e rimediare ai propri errori od omissioni con il pagamento di una sanzione ridotta, fino alla scadenza dei termini ordinari di accertamento;

2) tuttavia, relativamente agli elementi oggetto di integrazione, i termini

dell'accertamento cominciano a decorrere dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Al riguardo, riteniamo che l'Agenzia delle entrate non potrà avvalersi del nuovo termine di accertamento di 5 anni introdotto dalla Legge di stabilità 2016 già riguardo alle integrative presentate nell'anno 2016 per i periodi d'imposta precedenti, in quanto la nuova norma introdotta dalla Legge di stabilità 2016 fa espresso riferimento ai periodi di imposta a partire dal 2016 (incluso) e non dovrebbe riguardare le annualità precedenti. In proposito, si auspica un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Collegamento tra le disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità e il raddoppio dei termini previsto dal D.L. n. 78/2009

Se, per un verso, la Legge di stabilità ha eliminato il raddoppio dei termini in presenza di fattispecie penalmente rilevanti, per un altro verso ha potenziato un altro "raddoppio" dei termini, quello previsto dall'art. 12, comma 2-bis del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, per le attività detenute nei c.d. paradisi fiscali (15).

Occorre, infatti, ricordare che, ai sensi del combinato disposto dei commi 2 e 2-bis dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009:

(13) Previsione introdotta dall'art. 1, comma 640 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

(14) Cfr. art. 1, commi 637 ss. della Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190); sul punto cfr. anche circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E del 9 giugno 2015; la riforma del c.d. ravvedimento operoso è stata altresì approfondita-

mente esaminata dall'Assonime, nella circolare n. 15 dell'11 maggio 2015.

(15) Il tema è stato recentemente trattato anche da L. Ambrosi, "Per le attività nei 'paradisi' verifiche in 10-14 anni", in // *Sole - 24 Ore* del 2 gennaio 2016.

1) le attività finanziarie e gli investimenti detenuti nei c.d. paradisi fiscali in violazione dell'obbligo di monitoraggio fiscale, salvo prova contraria, si considerano costituiti mediante redditi sottratti a tassazione;

2) per gli accertamenti fondati su tale presunzione, i termini di decadenza previsti dai commi 1 e 2 degli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972, sono raddoppiati.

La Legge di stabilità 2016, nell'introdurre termini di decadenza più ampi a partire dal periodo d'imposta 2016, non ha modificato l'art. 12, la cui formulazione è rimasta invariata.

Ciò comporta quindi che, il "raddoppio" previsto per le attività detenute nei

c.d. paradisi fiscali, andrà ad innestarsi sui nuovi termini di decadenza di 5 e 7 anni di cui ai nuovi artt. 57 del D.P.R. n. 633/1972 e 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Esemplificando ciò significa che, per i contribuenti che detengono attività e investimenti in Paesi *black list* in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, il periodo d'imposta 2016 sarà accertabile fino al 2027 in caso di infedele dichiarazione e fino al 2031 in caso di omessa dichiarazione.

Contribuenti che hanno scelto di continuare a detenere i propri capitali illecitamente all'estero

I nuovi termini di decadenza vanno anche considerati alla luce della natura "presuntiva" dell'accertamento previsto dall'art. 12 del D.L. n. 78/2009.

IL PROBLEMA APERTO

Effetti della riforma sul raddoppio dei termini per le attività "black list"

La Legge di stabilità 2016 non ha modificato la disciplina di cui al D.L. n. 78/2009, che prevede il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento delle attività detenute irregolarmente nei c.d. paradisi fiscali. Ne deriva che, a partire dagli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2016, gli Uffici potranno **notificare** gli **avvisi**:

a) **entro il 31 dicembre del decimo anno successivo** a quello di presentazione della **dichiarazione** (in caso di dichiarazione **infedele**);

b) **entro il 31 dicembre del quattordicesimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione andava presentata (in caso di **omessa** dichiarazione).

I nuovi termini di decadenza vanno anche considerati in relazione alla **natura "presuntiva"** dell'accertamento previsto dallo stesso Decreto. Rischierà infatti di diventare difficilissimo se non impossibile per i contribuenti reperire la documentazione necessaria a vincere la presunzione di sottrazione di redditi ad imposizione di cui alla citata norma.

La citata norma pone in capo al contribuente l'onere di dover dimostrare che le attività di natura finanziaria e gli investimenti detenuti all'estero non sono stati costituiti mediante redditi sottratti a tassazione in Italia. Tale prova, in termini generali, deve rivestire carattere documentale e, pertanto, è già di difficile reperimento con i termini di accertamento attuali, ma rischia di diventare in futuro difficilissima, se non addirittura impossibile da fornire. I contribuenti, infatti, rischieranno di trovarsi chiamati a dover fornire agli Uffici documentazione risalente a 10 o addirittura 14 anni prima di quello in cui avverrà l'accertamento, con tutte le diffi-

coltà di reperimento che possono facilmente immaginarsi. La recente esperienza della *voluntary disclosure* ha insegnato ai professionisti chiamati ad assistere i contribuenti nella procedura, quanto a volte possa essere difficile reperire la documentazione bancaria presso gli istituti di credito esteri. In tale contesto, nella maggior parte dei casi, vi è stata la necessità di reperire documentazione risalente fino ai periodi d'imposta 2009 o 2008 (quindi a 6 o 7 anni prima di quello della procedura). Con la nuova disciplina "a regime", invece, ci si potrà trovare a dover reperire documenti relativi ad annualità ben più risalenti.

Si preannunciano, quindi, tempi ancor più duri per coloro che continueranno a detenere i propri capitali all'estero illecitamente.

E ciò appare a prima vista confermato anche dal fatto che il legislatore ha finito con il pe-

nalizzare maggiormente (in termini di annualità accertabili) coloro che continueranno a detenere attività celate nei “paradisi fiscali”, rispetto a contribuenti che commetteranno un reato tributario (16).

Considerazioni conclusive

La riforma dei termini per l'accertamento introdotta dalla Legge di stabilità 2016 ha certamente il pregio di avere eliminato, per il futuro, uno degli istituti più controversi del panorama tributario italiano degli ultimi anni quale è quello del “raddoppio” dei termini in ipotesi

di reato tributario. Tale strumento è però comunque destinato a rimanere sulle scene per diversi anni a venire, avendo le nuove norme previsto la sua applicabilità per gli accertamenti relativi ai periodi d'imposta fino al 2015. Per altro verso, allo stato attuale la riforma ha “potenziato” lo strumento del “raddoppio” dei termini per le attività detenute nei c.d. paradisi fiscali, preannunciando tempi ancor più duri per coloro che hanno deciso di continuare a detenere i propri capitali illecitamente all'estero.

(16) Infatti, come già detto, a partire dagli avvisi relativi al periodo d'imposta 2016, la sussistenza di una fattispecie pe-

nalmente rilevante non potrà più comportare il “raddoppio” delle annualità accertabili.