

## LEGGE DI STABILITÀ 2016

# I nuovi termini per l'accertamento di imposte dirette, tributi collegati e IVA

Dal periodo d'imposta 2016 più lunghi i termini per rettifiche e accertamenti

di Armando Urbano

La legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di Stabilità 2016)", all'art. 1, commi da 130 a 132, ha apportato modifiche agli artt. 57, D.P.R. n. 633/1972 e 43, D.P.R. n. 600/73, allungando i termini di accertamento ai fini IVA e imposte dirette e eliminando l'applicabilità del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati tributari penali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.

A decorrere dal periodo d'imposta 2016 e successivi, gli avvisi di rettifica e di accertamento dovranno essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; in caso di omessa presentazione della dichiarazione, o di presentazione nulla, l'avviso di rettifica o di accertamento dovrà invece essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

**Riferimenti normativi:**

- Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi da 130 a 132;
- D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128;
- D.Lgs. 31 marzo 2011, n. 58;
- D.L. 1° luglio 2009, n. 78, art. 12;
- D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art. 48;
- D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, art. 57

**NUOVI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE DIRETTE, DEI TRIBUTI COLLEGATI E DELL'IVA**

La legge di stabilità 2016 pubblicata in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 302 del 30 dicembre 2015 - Supplemento Ordinario n. 70, con l'art. 1, comma 130 ha sostituito l'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, mentre con il comma 131 ha sostituito l'art. 43, D.P.R. n. 600/1973.

In virtù di tali modifiche sono variati, a decorrere dal periodo d'imposta 2016 e successivi, i termini per le rettifiche e gli accertamenti ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette, da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

I novellati art. 57, D.P.R. n. 633/1972 e art. 43, D.P.R. n. 600/1973 prevedono che gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55, D.P.R. n. 633/1972, e gli accertamenti ai fini delle imposte dirette, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

**Esempio**

Un avviso di accertamento ai fini IRES, inerente il Modello Unico Società di Capitali 2017, redditi 2016, può essere notificato entro il 31 dicembre 2022.

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

**Esempio**

Un avviso di accertamento relativo ai redditi dell'anno 2016 di una persona fisica, per i quali è stata omessa la presentazione del Modello Unico Persone Fisiche 2017, può essere notificato entro il 31 dicembre 2024.

Rispetto alla precedente formulazione i termini di accertamento vengono estesi di un anno in caso di regolare presentazione della dichiarazione, mentre in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, i termini vengono prorogati di ulteriori due anni.

**Attenzione** 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.

Per i periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2015, si continuerà a operare in base a quanto previsto dagli artt. 57, D.P.R. n. 633/1972 e 43, D.P.R. n. 600/1973 nel pervigente testo.

Pertanto, gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

### ■ Esempio

Un avviso di accertamento inerente il Modello IRAP 2015, inerente l'esercizio 2014, regolarmente presentato, dovrà essere notificato entro il 31 dicembre 2019.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

### ■ Esempio

Un avviso di accertamento relativo ai redditi dell'anno 2015 di una persona fisica, per i quali è stata omessa la presentazione del Modello Unico Persone Fisiche 2016, può essere notificato entro il 31 dicembre 2021.

- **Attenzione** Le disposizioni di cui all'art. 43, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600/1973, come sostituiti dai commi 130 e 131 dell'art. 11, legge n. 208/2015, che si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi, devono essere necessariamente coordinate con il D.L. 1 luglio 2009, n. 78.

In virtù di quanto previsto dall'art. 12, D.L. n. 78/2009, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia. In tale caso, le sanzioni previste dall'art. 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate.

Pertanto, per l'accertamento dei redditi detenuti nei "paradisi fiscali", per i quali è stata regolarmente presentata dal contribuente la dichiarazione dei redditi in Italia, i termini scadono al 31 dicembre del decimo anno successivo a quello di presentazione.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta potrà essere notificato entro il 31 dicembre del quattordicesimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

## ELIMINAZIONE DEL RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO IN PRESENZA DI REATO TRIBUTARIO

La legge di stabilità 2016 ha previsto l'eliminazione del raddoppio degli ordinari termini di accertamento in presenza di fattispecie tributarie penalmente rilevanti.

Infatti, sono stati abrogati dai novellati art. 57, D.P.R. n. 633/1972 e 43, D.P.R. n. 600/1973, i commi inerenti il caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331, c.p.p., per alcuno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per cui i termini di accertamento ordinario sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

L'art. 1, comma 132, legge n. 208/2015, precisa che per i periodi precedenti al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016, 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. **Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331, c.p.p., per alcuno dei reati previsti dal D.Lgs. 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 dell'art. 5-quater, comma 5, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni.

## PREVIGENTE NORMATIVA

L'art. 2, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, modificando gli articoli inerenti i termini per l'accertamento, aveva previsto che **"il raddoppio dei termini di accertamento 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 accertamento"**.

Pertanto, affinché il raddoppio dei termini trovasse applicazione, doveva esservi l'effettivo invio della denuncia ex art. 331, c.p.p., entro i termini ordinari per l'accertamento, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, oppure - in caso di dichiarazione omessa o nulla - entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Le suddette modifiche alla normativa sul raddoppio dei termini entravano in vigore il 2 settembre 2015.

Precedentemente, la norma prevedeva che se l'Amministrazione finanziaria avesse iniziato, per un determinato anno d'imposta, accessi, ispezioni, verifiche o avesse notificato un pvc, o qualsiasi altro atto, alla parte, avrebbe potuto inviare la denuncia ex art. 331, c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, anche oltre i termini ordinari per l'accertamento, usufruendo così del raddoppio dei termini per l'accertamento di quell'anno d'imposta.

Il D.Lgs. n. 128/2015 ha introdotto un regime transitorio per il quale per gli atti notificati ante 2 settembre 2015 si continua ad applicare la vecchia normativa sul raddoppio dei termini.

## Esempio

Viene presentata dall'Amministrazione finanziaria in data 1° settembre 2015 denuncia ex art. 331, c.p.p., per violazione di uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000 inerente l'anno d'imposta 2008. In questo caso l'Amministrazione finanziaria beneficerà del raddoppio dei termini e potrà emettere l'avviso di accertamento per l'anno 2008, anche se i termini ordinari per l'accertamento sono spirati il 31 dicembre 2013, sino al 31 dicembre 2018.

Per gli atti notificati dal 2 settembre 2015 si applica quanto previsto dall'art. 2, D.Lgs. n. 128/2015, limitatamente ai periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2015.

- **Attenzione** In base a quanto previsto dalla legge n. 208/2015 agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi non si applica la normativa sul raddoppio dei termini in presenza di denuncia ex art. 331 del c.p.p., per violazione di uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000.

### Termini per l'accertamento - Testi a confronto

Art. 57, D.P.R. n. 633/1972	
Vecchia formulazione	Nuova formulazione
[1] Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.	<b>1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.</b>
[2] In caso d'omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso d'accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.	<b>2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</b>
[3] In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 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. 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 ai commi precedenti.	<b>3. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.</b>
[4] Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. 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 dell'imposta sul valore aggiunto.	<b>4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, 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 dell'imposta sul valore aggiunto.</b>

### Art. 43 del D.P.R. n. 633/1972

Vecchia formulazione	Nuova formulazione
<p>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.</p>	<p><b>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.</b></p>
<p>Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, ai sensi delle disposizioni del titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.</p> <p>In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 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. 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 ai commi precedenti.</p> <p>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.</p> <p>Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.</p>	<p><b>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.</b></p>
	<p><b>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 specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.</b></p>