informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 403 – 30 DICEMBRE 2021

INFORMATIVA FISCALE

SETTORE **ACCERTAMENTO**

I TERMINI DI ACCERTAMENTO IN SCADENZA AL 31.12.2021

RIFERIMENTI

- **Art. 57, DPR n. 633/72**
- **Art. 43, DPR n. 600/73**
- **Art. 157, DL n. 34/2020**

IN SINTESI

Al 31.12.2021 non risulta, in linea generale, alcuna annualità per la quale scadono i termini di accertamento. Infatti:

- *per il 2015, il termine di accertamento è scaduto il 31.12.2020; tuttavia, per effetto di quanto disposto dal c.d. "Decreto Rilancio", l'atto emesso entro tale data può essere notificato entro il 28.2.2022;*
- *per il 2016 il termine scade il 31.12.2022, posto che da tale anno la decadenza è stabilita al 31.12 del quinto (anziché quarto) anno successivo alla presentazione della dichiarazione.*

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SO fisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

L'avviso di accertamento deve essere notificato dall'Ufficio, a pena di decadenza, entro gli specifici termini individuati:

- dall'art. 43, DPR n. 600/73 per le imposte sui redditi e, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 25, D.Lgs. n. 446/97, per l'IRAP;
- dall'art. 57, DPR n. 633/72 per l'IVA.

Sul punto va evidenziato che:

- con riferimento agli **avvisi relativi al 2016 / anni successivi**, per effetto di quanto stabilito dall'art. 1, commi da 130 a 132, Legge n. 208/2015 (Finanziaria 2016):
  - è stato soppresso, in presenza di un reato penale, il raddoppio dei termini di accertamento relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione;
  - i termini di accertamento sono stati prolungati;
- l'art. 157, comma 1, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" ha previsto che specifici atti (tra cui gli atti di accertamento) per i quali i **termini di decadenza scadono nel periodo 8.3.2020 - 31.12.2020**:
  - siano emessi entro il 31.12.2020;
  - siano **notificati nel periodo 1.3.2021 - 28.2.2022**.

TERMINI DI ACCERTAMENTO ORDINARI

Come disposto dai citati artt. 43 e 57 i termini ordinari di accertamento sono così individuati.

Dichiarazione	Termine accertamento	Termine accertamento
	Fino al 2015 (mod. IVA / REDDITI / IRAP 2016)	**Dal 2016 (mod. IVA / REDDITI / IRAP 2017)**
presentata	31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	**31.12 del 5° anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione
omessa	31.12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata	**31.12 del 7° anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata

Va considerato che in merito al computo dei termini l'art. 66, DPR n. 600/73 richiama l'art. 2963, C.c. e pertanto "*se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo*".

DIFFERIMENTO AL 28.2.2022 NOTIFICA ATTI SCADUTI NEL PERIODO 8.3 - 31.12.2020

Come sopra accennato, l'art. 157, DL n. 34/2020 stabilisce che

*"gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, **per i quali i termini di decadenza**, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 ... **scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020**, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono **notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022**, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi".*

La disposizione in esame opera con riferimento agli atti di accertamento / contestazione / irrogazione delle sanzioni / recupero dei crediti d'imposta / liquidazione / rettifica e liquidazione.

NB Tale differimento non interessa le entrate degli Enti territoriali (Comuni, Province, Regioni).

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 20.8.2020, n. 25/E, il **differimento della notifica al 28.2.2022 riguarda anche i termini scaduti nel periodo 8.3.2020 - 31.12.2020** per effetto delle specifiche disposizioni che prevedono:

- il **raddoppio dei termini** in caso di violazione che comporta l'obbligo della **denuncia penale**, limitatamente alle annualità per le quali lo stesso risulta ancora applicabile (ossia, fino al 2015);
- il **raddoppio dei termini** in caso di violazioni sui redditi connessi alle **attività finanziarie detenute in Stati "black list"**;
- la **proroga di 2 anni** dei termini di decadenza per l'attività di controllo di cui ai citati artt. 43 e 57, e all'art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 472/97 per i periodi d'imposta fino al 31.12.2015 oggetto dei **processi verbali di constatazione definibili**, consegnati entro il 24.10.2018, ai sensi dell'art. 1, comma 9, DL n. 119/2018. A tal proposito si rammenta che la definizione dei PVC richiedeva la presentazione di un'apposita dichiarazione e il versamento di quanto dovuto (unica soluzione / prima rata) entro il 31.5.2019. Va considerato che la proroga di 2 anni:
  - è applicabile ai periodi d'imposta oggetto del PVC per i quali al 31.12.2018 non sono scaduti i termini di accertamento (di fatto, 2013, 2014 e 2015, nonché 2012 in caso di dichiarazione omessa);
  - come evidenziato dalla stessa Agenzia nella Circolare 9.4.2019, n. 7/E:
    - opera limitatamente ai tributi per i quali sono state constatate le violazioni;
    - è applicabile anche ai soci di società di persone / associazioni professionali con riferimento al maggior reddito di partecipazione;
- la **proroga di 2 anni** del termine di cui all'art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 472/97 con riferimento alle **violazioni formali constatate in un processo verbale**, commesse fino al 31.12.2015.

Per effetto del differimento in esame, per gli atti di accertamento riferiti alla **dichiarazione relativa al 2015** il termine ordinario di accertamento:

- in caso di **dichiarazione presentata**, risulterebbe scaduto il 31.12.2020. Tuttavia, stante la predetta disposizione, **l'atto potrà essere notificato entro il 28.2.2022**;
- in caso di **dichiarazione omessa**, scadrebbe il 31.12.2021.
  Va tuttavia considerato che in base all'art. 67, comma 1, DL n. 18/2020, c.d. "Decreto Cura Italia", nel periodo 8.3.2020 - 31.5.2020 sono stati sospesi i termini relativi, tra l'altro, alle attività di accertamento. Tale sospensione, come specificato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 25/E

  "in virtù di un principio generale ... determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni; sul punto, la circolare 11/E del 6 maggio 2020, risposta al quesito 5.9)".

  Peraltro, tenuto conto della predetta proroga disposta dall'art. 157, DL n. 34/2020, l'Agenzia ha altresì affermato che

  "può ritenersi ormai superata l'applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista dal citato articolo 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo – 31 maggio 2020) è ... ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'articolo 157 (entro il 31 dicembre 2020) ...
  L'articolo 157 ... ha, quindi, un carattere di specialità rispetto alla disposizione precedente, sia con riferimento all'oggetto che alla portata dei suoi effetti (è rubricato espressamente come proroga dei termini di decadenza), seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, ed abbraccia un periodo più ampio degli 85 giorni fissati dall'articolo 67".

  Pertanto, in base al combinato disposto dei citati artt. 67 e 157, il termine di decadenza dell'accertamento della dichiarazione relativa al 2015 omessa scade il **26.3.2022** (85 giorni dal 31.12.2021).

NB Lo slittamento di 85 giorni **interessa anche le annualità successive**, fino al 2018 (dal 2019 i termini di rettifica non erano pendenti all'8.3.2020) con la conseguenza che il termine di accertamento non scadrà al 31.12 dell'anno di riferimento bensì 85 giorni dopo.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

INAPPLICABILITÀ DEL DIFFERIMENTO

Il citato art. 157 prevede che il differimento in esame **non opera in presenza di indifferibilità ed urgenza**, che si verifica, ad esempio, come specificato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 25/E in caso di:

- comunicazioni / atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ex art. 331, C.p.p.;
- comunicazioni / atti destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione nel passivo;
- pericolo per la riscossione.

Contradditorio in prossimità del termine di decadenza

Quanto previsto dal citato art. 157, inoltre, **non è applicabile in caso di contraddittorio obbligatorio** e, in particolare, qualora tra la data di comparizione indicata nell'invito di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 218/97 e quella di decadenza dal potere di notifica dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni.

In tal caso, infatti, opera la **proroga "automatica" di 120 giorni** del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo in deroga al termine ordinario.

Peraltro, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.6.2020, n. 17/E

"la proroga di 120 giorni si applica ... non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'iter dell'accertamento ... ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione".

Di conseguenza se il contribuente riceve un invito con una data di comparizione successiva al 3.10 di un determinato anno, con riferimento ad un periodo d'imposta il cui termine di decadenza per l'accertamento è previsto per il 31.12 del medesimo anno (pari a meno di 90 giorni), e l'accertamento con adesione non si dovesse perfezionare, l'Ufficio può notificare l'avviso di accertamento anche oltre il termine "ordinario" di decadenza, beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dall'1.1 dell'anno successivo (il termine di notifica scade quindi il 29.4 o 30.4 a seconda che l'anno sia bisestile o meno).

Così, in relazione ai periodi d'imposta il cui termine di decadenza scade(va) il 31.12.2020 (ad esempio, 2015, in caso di dichiarazione presentata, e 2014, in caso di dichiarazione omessa), per effetto dell'operatività di tale proroga il termine di decadenza risulta(va) successivo al 31.12.2020. In tal caso l'Ufficio, in caso di mancata adesione doveva notificare l'avviso di accertamento entro il 30.4.2021 (ossia, entro 120 giorni dall'1.1.2021).

Merita evidenziare che nella citata Circolare n. 7/E l'Agenzia

"raccomanda comunque agli uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contradittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa".

RADDOPPIO DEI TERMINI

REATI PENALI

Come sopra accennato, in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331, C.p.p., per un reato previsto dal D.Lgs. n. 74/2000, fino al 2015 i termini ordinari di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

Di conseguenza, la notifica può intervenire entro i seguenti termini.

Dichiarazione	Termine accertamento (fino al 2015)
presentata	**31.12 dell'8° anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione
omessa	**31.12 del 10° anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Il raddoppio dei termini:

- non è applicabile per reati diversi da quelli previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 (ad esempio, reati societari, violazioni doganali, evasione in materia di imposta di registro);
- è applicabile a partire dall'anno per il quale al 4.7.2006 (data di entrata in vigore del DL n. 223/2006) i termini per l'accertamento "ordinari" erano ancora pendenti;
- non risente, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 23.12.2009, n. 54/E, delle possibili vicende del procedimento penale instaurato per effetto della denuncia di reato e, in particolare:
  – della possibilità che le indagini si concludano con un decreto di archiviazione;
  ovvero
  – che, pure in presenza di un rinvio a giudizio, il processo si concluda con una sentenza di proscioglimento (non luogo a procedere, non doversi procedere o assoluzione);
- non è cumulabile con altre discipline che prevedono un allungamento / proroga dei termini;
- non opera se la denuncia all'Autorità giudiziaria, da parte dell'Amministrazione finanziaria (compresa la G.d.F.), viene presentata / trasmessa oltre i termini di accertamento, secondo quanto disposto dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 158/2015;
- **non opera con riferimento agli avvisi relativi al 2016 / anni successivi**.

IRAP

In ambito IRAP il **raddoppio dei termini non è applicabile**, come desumibile dal consolidato orientamento della Corte di Cassazione espresso, tra l'altro, nelle sentenze / ordinanze 11.3.2016, n. 4775; 25.8.2017, n. 20435; 9.10.2017, n. 23629; 7.11.2017, n. 26311; 19.1.2018, n. 1425; 6.5.2020, n. 8539 e 13.1.2021, n. 340. In particolare, secondo quanto ribadito nella citata sentenza n. 8539

"non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è … evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del «raddoppio dei termini» di accertamento quale applicabile ratione temporis".

Tale orientamento è stato confermato dall'Agenzia nella citata Circolare 9.4.2019, n. 7/E.

Eredi del contribuente

Una questione dibattuta riguarda l'applicazione del raddoppio dei termini in capo all'erede del contribuente.

In merito va segnalato che la CTR Lombardia nella sentenza 19.1.2016, n. 241/45/16 ha sancito che il raddoppio dei termini di accertamento **non è automaticamente applicabile agli eredi**, qualora estranei alla condotta penale.

La responsabilità penale è, infatti, personale. Di conseguenza, nel caso in cui gli eredi siano subentrati nella posizione debitoria del de cuius ma non siano autori dell'illecito penale tributario, non possono subire l'effetto del raddoppio dei termini.

ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO

Il raddoppio dei termini per l'attività di accertamento opera anche in presenza di illeciti correlati al possesso di attività in Stati "black list". In particolare, l'art. 12, commi 2-bis e 2-ter, DL n. 78/2009 prevede:

- il raddoppio dei termini per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2 del citato art. 12, secondo il quale le attività detenute in Stati "black list" in violazione degli obblighi dl monitoraggio fiscale "*si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione*";
- il raddoppio dei termini di accertamento delle violazioni relative al monitoraggio fiscale ex art. 4, commi 1, 2 e 3, DL n. 167/90, ossia derivanti dall'omessa / errata compilazione del quadro RW del mod. UNICO / REDDITI per le attività detenute in Stati "black list".

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Di conseguenza l'Ufficio può notificare:

- l'avviso di accertamento entro il 31.12 dell'8° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (10° anno in caso di omessa dichiarazione);
- l'atto di contestazione (irrogazione sanzioni amministrative ed accessorie) entro il 31.12 del 10° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Con riguardo alla decorrenza delle predette disposizioni, in mancanza di una specifica previsione normativa, la CTP Rimini nella sentenza 13.1.2017, n. 42/1/17, la CTP Milano nella sentenza 12.5.2017, n. 4350/18/17 e la Corte di Cassazione nelle sentenze 2.2.2018, n. 2662, 21.12.2018, n. 33223, 30.1.2019, n. 2562 e 22.3.2021, n. 7957, hanno sostenuto che il raddoppio dei termini per le violazioni in materia di quadro RW opera dalle dichiarazioni relative al 2009 (anno di entrata in vigore del DL n. 194/2009 che ha modificato il citato art. 12).

Infatti, la norma riguardante il raddoppio dei termini per le violazioni riferite al monitoraggio fiscale ha natura sostanziale e non procedurale e, quindi, non può operare retroattivamente.

Merita evidenziare che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.2.2015, n. 6/E ha diversamente affermato che

"è prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate, considerare l'articolo 12, comma 2 [DL n. 78/2009] *... e il successivo comma 2-bis ... quali norme di natura procedimentale e, pertanto, applicabili a tutti gli anni d'imposta in relazione ai quali i termini per l'accertamento ordinario* [ex artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72]*, non siano scaduti al momento di entrata in vigore del Decreto* [1.7.2009]".

RIDUZIONE DEI TERMINI

I termini di accertamento risultano ridotti in presenza delle seguenti fattispecie:

- contribuenti per i quali è applicabile il regime premiale degli studi di settore / ISA;
- soggetti interessati dalla trasmissione telematica dei dati delle fatture / corrispettivi prevista dal D.Lgs. n. 127/2015 che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti.

REGIME PREMIALE STUDI DI SETTORE / ISA

Per i contribuenti "**virtuosi**" **rispetto agli studi di settore**, nei cui confronti opera il regime premiale ex art. 10, commi da 9 a 13, DL n. 201/2011, i termini di accertamento di cui ai citati artt. 43 e 57 sono **ridotti di un anno**.

Tale riduzione opera esclusivamente nei confronti dei soggetti esercenti le attività individuate annualmente con uno specifico Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (così, ad esempio, relativamente al 2017 va fatto riferimento al Provvedimento 1.6.2018).

Analoga agevolazione è riconosciuta **ai soggetti ISA** dall'art. 9-bis, comma 11, DL n. 50/2017, che hanno ottenuto un **livello di affidabilità fiscale non inferiore ad un determinato limite** individuato dalla stessa Agenzia (così, ad esempio, relativamente al 2018, 2019 e al 2020 i termini di accertamento sono **ridotti di un anno** qualora l'indice di affidabilità sia almeno pari a 8).

NB La riduzione non opera in presenza di una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi del citato art. 331, C.p.c. per un reato penale di cui al D.Lgs. n. 74/2000.
In tal caso, pertanto, risulta applicabile il termine ordinario, oltre (fino al 2015) al relativo raddoppio.

TRASMISSIONE TELEMATICA DATI FATTURE / CORRISPETTIVI

La riduzione dei termini di accertamento è applicabile anche i soggetti interessati dalla trasmissione telematica delle fatture / corrispettivi, come disposto dall'art. 3, D.Lgs. n. 127/2015. In particolare è prevista la **riduzione di 2 anni del termine di accertamento ai fini IVA e imposte dirette** al sussistere delle seguenti condizioni.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Anno	Condizioni per la riduzione termini di accertamento
2017 e 2018	• Opzione, nel quadro RS del mod. REDDITI 2018 e 2019 per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture / corrispettivi prevista dall'art. 2, D.Lgs. n. 127/2015; e • tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, di importo superiore a € 30, come stabilito dal DM 4.8.2016.
Dal 2019	• Tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, di importo superiore a € 500; e • documentazione delle operazioni mediante fattura elettronica tramite SdI / memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi; e • indicazione nel mod. REDDITI, tramite barratura dell'apposita casella (presente a rigo RS136 con riferimento al mod. REDDITI 2021) del possesso dei requisiti, come stabilito dal DM 4.8.2016. NB Per il 2019 la riduzione dei termini di accertamento non opera nei confronti dei soggetti che effettuano operazioni ex art. 22, DPR n. 633/72 (commercianti al minuto), salva l'opzione per l'invio dei corrispettivi ai sensi del citato art. 2, D.Lgs. n. 127/2015. Dal 2020, a seguito dell'estensione dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi anche a tali soggetti, l'agevolazione in esame risulta applicabile.

In presenza delle suddette condizioni la notifica dell'atto di accertamento da parte dell'Ufficio, a pena di decadenza, deve avvenire entro il 31.12 del 3° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (5° anno successivo in caso di dichiarazione omessa).

ELEMENTI DA CONSIDERARE

PERFEZIONAMENTO NOTIFICA ACCERTAMENTO

La notifica, come disposto dall'art. 149, comma 3, C.p.c. e sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 23.1.2004, n. 28

*"si perfeziona, per il soggetto notificante, al **momento della consegna** del plico **all'ufficiale giudiziario**".*

Sul punto la Corte di Cassazione nelle ordinanze 10.1.2014, n. 351 e 18.12.2020, n. 29077 ha confermato che

"è tempestiva la spedizione dell'avviso di rettifica effettuata prima dello spirare del termine di decadenza gravante sull'ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia avvenuta successivamente a tale scadenza".

ACCERTAMENTO ANTICIPATO

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), dopo il rilascio del PVC da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste, valutate dall'Ufficio.

Prima della scadenza di tale termine è preclusa l'emanazione del relativo avviso di accertamento, pena l'illegittimità dell'atto impositivo, salvo il caso di particolare e motivata urgenza.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Le ragioni che giustificano l'urgenza, consentendo l'emanazione dell'accertamento anticipato, sono state oggetto di diverse pronunce giurisprudenziali.

In particolare, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, nella sentenza 29.7.2013, n. 18184, ha evidenziato che il mancato rispetto del suddetto termine dei 60 giorni "*decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni*" determina "*di per sé … la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus*". Tale termine, infatti, è

"posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale … primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente … diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva".

L'illegittimità, secondo i Giudici, è esclusa se ricorrono "specifiche ragioni di urgenza" le quali:

- non devono essere necessariamente indicate nell'atto in quanto "*il vizio invalidante … consiste nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine)*";
- devono essere provate dall'Ufficio "*nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione*".

Sul punto, tra le pronunce più recenti, si rammentano le seguenti.

Sentenza / ordinanza	Conclusioni
Cassazione 25.6.2019, n. 16971	È nullo l'accertamento emesso prima di 60 giorni anche se l'accesso è stato "istantaneo", ossia ha avuto una durata molto breve (qualche ora). Anche in tal caso, infatti, i verificatori devono redigere e consegnare il verbale.
Cassazione 9.12.2019, n. 32081	L'Ufficio non è legittimato ad effettuare l'accertamento prima dei 60 giorni dal rilascio del verbale da parte della G.d.F. ancorché la condotta del contribuente risulti "particolarmente grave" (ad esempio, emissione di fatture false per importi rilevanti).
Cassazione 14.1.2020, n. 474	È illegittimo l'atto di accertamento emesso, a seguito di un accesso breve presso la sede del contribuente, prima di 60 giorni dalla data di notifica del PVC. Infatti, non può costituire "*una valida deroga al rispetto del termine dilatorio ... la decadenza della pretesa tributaria ... potendosi al riguardo obiettare che trattavasi di circostanza oggettivamente prevedibile e rimessa all'organizzazione dell'ufficio accertatore*".
Cassazione 26.2.2020, n. 5254	È nullo l'accertamento a carico di una società prima del decorso di 60 giorni anche se la contabilità è stata acquisita nell'ambito di un'ispezione presso il soggetto depositario delle scritture contabili. L'accesso presso tale soggetto è, infatti, assimilato a quello presso il contribuente. Di conseguenza "*anche in questo caso dev'essere garantito il contraddittorio endoprocedimentale*".
Cassazione 27.5.2020, n. 9987	È valido l'accertamento notificato prima di 60 giorni dall'ispezione se l'atto è stato emesso dopo l'esame dei documenti acquisiti presso l'Ufficio (c.d. "accertamento induttivo a tavolino"), nell'ambito del quale, tuttavia, non sono state fatte contestazioni.
Cassazione 17.9.2020, n. 19363	L'accertamento non può essere notificato prima del decorso di 60 giorni anche in caso di accesso breve da parte della G.d.F. in seguito al quale viene rilasciato un verbale meramente descrittivo.
Cassazione 26.11.2021, n. 36846	Ai fini dell'accertamento il termine di 60 giorni prima del decorso dei quali l'Ufficio non può emettere l'atto decorre dall'accesso presso lo studio professionale e non dalla notifica del verbale della G.d.F.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

In caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ovvero, qualora non sia prevista la dichiarazione periodica, di regolarizzazione di un errore / omissione, per effetto di quanto stabilito dall'art. 1, comma 640, Legge n. 190/2014 (Finanziaria 2015):

- il termine per la notifica periodica della cartella di pagamento ex art. 25, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 602/73 (attività di liquidazione di imposte, contributi, premi e rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle stesse), riferita alla dichiarazione integrativa presentata per la regolarizzazione di errori / omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, **decorre dalla data di presentazione della stessa**, "***limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione***";
- il termine per l'accertamento, previsto dai citati artt. 43 e 57, decorre dalla presentazione della dichiarazione integrativa, "***limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione***".

TABELLA RIEPILOGATIVA

Anno	Termini notifica avvisi di accertamento				
	Dichiarazione presentata		Dichiarazione omessa	Presenza denuncia penale	
	Termini ordinari	Regime premiale studi settore ISA		Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa
2009	31.12.2014	---	31.12.2015	31.12.2018	28.2.2022
2010	31.12.2015	---	31.12.2016	31.12.2019	31.12.2021
2011	31.12.2016	31.12.2015	31.12.2017	28.2.2022	31.12.2022
2012	31.12.2017	31.12.2016	31.12.2018	31.12.2021	31.12.2023
2013	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2019	31.12.2022	31.12.2024
2014	31.12.2019	31.12.2018	28.2.2022	31.12.2023	31.12.2025
2015	28.2.2022	31.12.2019	31.12.2021 (*)	31.12.2024	31.12.2026
2016	31.12.2022	31.12.2021	31.12.2024	---	---
2017	31.12.2023	31.12.2022	31.12.2025	---	---
2018	31.12.2024	31.12.2023	31.12.2026	---	---

(*) Tale termine è prorogato al 26.3.2022 per effetto del combinato disposto degli artt. 67, DL n. 18/2020 e 157, DL n. 34/2020

NB

Va comunque tenuto conto che, come sopra accennato:

- fino all'annualità 2018 vanno considerati gli **ulteriori 85 giorni di differimento** previsti dall'art. 67, DL n. 18/2020;
- i termini sono **prorogati di 2 anni** qualora, relativamente al **2012** (in caso di dichiarazione omessa), **2013**, **2014 e 2015** (in caso di dichiarazione presentata / omessa), sia stato **consegnato entro il 24.10.2018 un PVC** con rilievi definibili ai sensi dell'art. 1, DL n. 119/2018.

■

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it