

**CIRCOLARE N. 24/2025 DEL 10 MARZO 2025***OGGETTO***TERMINI PER L'ACCERTAMENTO  
IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE  
E DI IVA***RIFERIMENTI NORMATIVI*

Artt. 36-BIS, 36-TER E art. 43 D.P.R. 29.9.1973 N. 600  
Artt. 54-BIS E 57 D.P.R. 27.10.1972 N. 633  
Artt. 2946 E 2220 CODICE CIVILE  
L.28.12.2015 n. 208 (Legge di Stabilità 2016)  
Art. 157 DL 19.5.2020 n 34 convertito in L. 17.7.2020 n. 77

*ALLEGATI*

1. RIEPILOGO DELLE SCADENZE DEI TERMINI PER I CONTROLLI SOSTANZIALI

*CLASSIFICAZIONE*

DIRITTO TRIBUTARIO  
ACCERTAMENTO II.DD. E IVA  
TERMINI PER ACCERTAMENTO

*CODICE CLASSIFICAZIONE*

20  
000  
07

*COLLEGAMENTI*

CIRCOLARE N. 08/2022 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA  
CIRCOLARE N. 11/2023 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA  
CIRCOLARE N. 11/2024 - TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E DI IVA

*REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

La procedura impositiva in materia di Imposte Dirette e di IVA è formata da una serie di atti che devono essere notificati al contribuente secondo una sequenza prestabilita dal legislatore: i suddetti provvedimenti, nella maggior parte dei casi, sono soggetti a termini decadenziali.

Nella menzionata “progressione” di provvedimenti, gli accertamenti e le cartelle di pagamento vanno notificati entro termini decadenziali, per poi lasciare spazio ai termini prescrizionali che, di conseguenza, trovano applicazione dopo la notifica della cartella e possono essere interrotti da intimazioni ad adempiere e costituzioni in mora.

Quanto appena esposto non vale per gli accertamenti “*esecutivi*”, operanti per gli atti emessi dall'1.10.2011 e relativi alle imposte sui redditi, IRAP e IVA riguardanti i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi; in tal caso, infatti, successivamente all'accertamento e in presenza di inadempienza al versamento degli importi, non vi è più la cartella di pagamento ma direttamente il pignoramento, che, in questa ipotesi, è anch'esso soggetto a termini decadenziali e non prescrizionali.

Qui di seguito si fornisce una sintesi dei termini di decadenza dei controlli formali relativi alle dichiarazioni relative alle imposte dirette e all'IVA sia i termini per i controlli sostanziali.

## ***TERMINI DECADENZIALI***

I termini decadenziali non possono essere interrotti, in virtù dell'art. 2964, comma 1 Codice Civile, secondo cui *“quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione”*. Tuttavia possono essere prorogati per effetto di disposizioni legislative.

In tutte le ipotesi in cui si applica un termine decadenziale, è necessario prestare attenzione al momento in cui la notifica si considera perfezionata nei confronti dell'ente impositore, che, secondo un principio consolidato, quale che sia la forma della notifica, si perfeziona:

- Per il notificante/ente impositore, con la consegna dell'atto all'agente notificatore, (nelle notifiche eseguite a mezzo posta nel momento della spedizione);
- Per il notificatario/contribuente, al momento della ricezione.

Quindi, se il notificatario/contribuente riceve un atto impositivo successivamente al 1.1.2025, i cui termini scadono il 31.12.2024, il termine di decadenza è rispettato se il provvedimento è stato consegnato all'agente notificatore (messo comunale, ufficiale della riscossione, ufficio postale) entro tale data.

Potrebbe succedere che il termine ultimo entro cui occorre notificare l'atto impositivo scada in un giorno festivo o di sabato.

L'art. 66 del DPR 600/73, sul computo dei termini, rinvia all'art. 2963 c.c. (secondo cui i termini scadenti in giorno festivo sono prorogati di diritto al primo giorno successivo non festivo) e non all'art. 155 c.p.c. (secondo cui i termini scadenti di sabato e in giorno festivo sono prorogati di diritto al primo giorno successivo non festivo).

Opera quindi la proroga di diritto al primo giorno successivo non festivo se il termine scade in un giorno festivo, ma non se scade di sabato, siccome questo non è considerato giorno festivo.

## ***TERMINI DI DECADENZA PER IL CONTROLLO SOSTANZIALE***

Per le imposte sui redditi e l'IRAP, ai fini dei termini decadenziali è presente un'unica disciplina, contenuta negli artt. 43 del DPR 600/73 e 25 del D.Lgs. 446/97, che rinvia al primo.

L'avviso di accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Nell'ipotesi di omessa dichiarazione, sempre a seguito della L. 208/2015 (operante dalle dichiarazioni da presentare nel 2017, dunque dal periodo d'imposta 2016), sia per le imposte sui redditi sia per l'IVA, il termine coincide con il 31 dicembre del settimo anno successivo (e non più quinto) a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

La Legge di Stabilità 2016 (L. 28.12.2015 n. 208), sempre a partire dal periodo d'imposta 2016, ha eliminato la norma che raddoppia i termini per l'accertamento nel caso di violazione che comporti obbligo di denuncia per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. 74/2000.

Riduzioni dei termini sono previste in caso di regime premiale per i soggetti congrui e coerenti con gli studi di settore e con gli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Entro il 31.12.2024 dovevano essere notificati gli accertamenti sull'anno 2018 (REDDITI, IRAP, IVA 2019) in caso di dichiarazione presentata.

In caso di dichiarazione omessa, invece, entro il 31.12.2024 dovevano essere notificati gli accertamenti sull'anno 2016 (UNICO, IRAP, IVA 2017).

***Termini che scadono il 31.12.2020***

Tutti gli atti di accertamento, di liquidazione, di recupero dei crediti d'imposta e di contestazione/irrogazione delle sanzioni che scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020 possono essere notificati dall'1.3.2021 al 28.2.2022, sempre che l'emissione avvenga entro il 31.12.2020 (art. 157 del DL 34/2020).

### ***Termini che scadono successivamente al 31.12.2020***

La sospensione dei termini di decadenza dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, dall'8.3.2020 al 31.5.2020 di 85 giorni, potrebbe operare per tutti i termini che non rientrano nell'art. 157 del DL34/2020 (ovvero quelli in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020) pendenti all'8.3.2020.

Così, ad esempio l'infedele dichiarazione inerente all'anno 2017 (REDDITI 2018), in scadenza il 31.12.2023, slitterebbe al 25.3.2024.

Questa tesi, sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2022, è stata avallata dalla giurisprudenza (Cass. 23.1.2025 n. 1630, Cass. 15.1.2025 n. 960).

In ogni caso qui di seguito si riportano i termini ordinari di decadenza per il controllo sostanziale:

#### **TERMINI DI DECADENZA PER IL CONTROLLO SOSTANZIALE**

<b>FATTISPECIE</b>	<b>TERMINE</b>	<b>NOTE</b>
Imposte sui redditi (sino al modello UNICO 2016)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Quinto anno se c'è l'omessa dichiarazione
Imposte sui redditi (dal modello REDDITI 2017)	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Settimo anno se c'è l'omessa dichiarazione
IVA (sino alla dichiarazione IVA 2016)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Quinto anno se c'è l'omessa dichiarazione
IVA (dalla dichiarazione IVA 2017)	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Settimo anno se c'è l'omessa dichiarazione
IRAP (sino alla dichiarazione IRAP 2016)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Quinto anno se c'è l'omessa dichiarazione
IRAP (dalla dichiarazione IRAP 2017)	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	Settimo anno se c'è l'omessa dichiarazione
Presenza di reati fiscali (sino alle dichiarazioni presentate nel 2016, anno d'imposta 2015)	Raddoppio dei termini	Non opera per l'IRAP
Presenza di reati fiscali (dalle dichiarazioni presentate nel 2017, anno d'imposta 2016)	Non ci sono effetti sui termini	-
Atti in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020	Vanno emessi entro il 31.12.2020 ma notificati dall'1.3.2021 al 28.2.2022	Art. 157 co. 1 del DL 34/2020

Atti in scadenza dopo il 31.12.2020 (es. il 31.12.2022)	Proroga di 85 giorni secondo la prassi, per le annualità ancora "aperte" al 17.3.2020	Art. 67 co. 1 del DL 18/2020
---	---	------------------------------

Per una maggiore comprensibilità di quanto detto, in allegato alla presente si riportano gli schemi con i riepiloghi delle scadenze dei termini con le relative proroghe per i controlli sostanziali per i periodi di imposta a partire dal 2009 sino al 2024 compreso.

Inoltre l'art. 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175 (entrato in vigore il 13 dicembre 2014) ha correlato le norme in materia di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi dovuti dalle società cancellate dal Registro delle Imprese con gli effetti della cancellazione delle società di capitali dal Registro delle Imprese.

La cancellazione delle società dal Registro delle Imprese non sarà efficace verso l'Agenzia delle Entrate se non dopo 5 anni. Ai soli fini fiscali, infatti, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. subisce una deroga che riguarda solo la liquidazione, l'accertamento, il contenzioso e la riscossione dei tributi.

L'estinzione della società ha effetti, in queste ipotesi, trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione della società dal Registro delle imprese. Come dire che la cancellazione - sul versante tributario - non ha effetti immediati.

### ***OMESSA DICHIARAZIONE***

Nell'omessa dichiarazione sia per le imposte sui redditi sia per l'IVA, il termine di decadenza coincide con il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Entro il 31.12.2024 vanno, di conseguenza, notificati gli accertamenti sull'anno 2016 (REDDITI, IRAP, 770, IVA 2017).

Ovviamente, il termine maggiorato non trova applicazione per i contribuenti che non sono tenuti a presentare la dichiarazione.

L'omissione dichiarativa si verifica se il contribuente non adempie materialmente all'obbligo, e non ove, per effetto di presunzioni legali (che rilevano ai fini accertativi), si presume avrebbe dovuto dichiarare redditi. Si pensi per esempio al redditometro.

Nel caso della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a base sociale ristretta così si è espressa la giurisprudenza di merito; tuttavia la Corte di Cassazione sembra aver optato per il maggior termine.

Del pari, non è omessa la dichiarazione presentata con un importo irrisorio, nella specie pari ad un solo euro (Cass. 22.4.2021 n. 10668).

### ***DICHIARAZIONE RETTIFICATIVA***

Per effetto dell'art. 1 co. 640 della L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), in caso di dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 del DPR 322/98 o per ravvedimento operoso, i termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA ex artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72 sono computati prendendo come riferimento la dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto di rettifica. Se si tratta di avvisi di accertamento, la riapertura dei termini si verifica, tuttavia, con riferimento "ai soli" elementi oggetto di integrazione.

Il legislatore, con l'art. 1 co. 640 della L. 190/2014, è stato chiaro nell'individuare quali termini vengono postergati per effetto della dichiarazione integrativa. Ciò significa che altri termini

decadenziali relativi a diverse imposte o a violazioni non connesse all'evasione non possono essere postergati, anche quando il contribuente, in sede di ravvedimento, per sanare la violazione sia tenuto a presentare un'integrativa. Quanto esposto vale in particolare per l'art. 20 del D.Lgs. 472/97, relativo al termine per contestare, in via separata, le sanzioni amministrative (pensiamo al modulo RW ex art. 5 del DL 167/90).

### ***STUDI DI SETTORE E ISA***

Gli studi di settore sono sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA"), a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018. Pertanto, l'ultimo periodo per il quale gli studi hanno trovato applicazione è stato il 2017 (modello REDDITI 2018).

L'art. 9-bis del DL 50/2017 ha introdotto gli indici sintetici di affidabilità fiscale per esercenti attività d'impresa, arti o professioni. In ragione del diverso "livello di affidabilità fiscale" del contribuente, possono essere riconosciuti determinati benefici, tra cui la riduzione di almeno un anno dei termini di decadenza dal potere di accertamento. Il raggiungimento di un livello di affidabilità fiscale pari a 8 per i periodi di imposta 2021, 2022 e 2023 consente di ridurre di un anno i termini con riferimento ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo. È necessario che il modello ISA, oltre che tempestivo, sia fedele. Il beneficio non opera in presenza di violazioni penali rientranti nel D.Lgs. 74/2000. Evidenziamo che la riduzione di un anno per l'accertamento riguarda solo i redditi d'impresa e di lavoro autonomo (rilevanti ai fini ISA).

<b>FATTISPECIE</b>	<b>RIDUZIONE O PROROGA</b>	<b>NORMA</b>
<b>Adesione al CPB</b>	Proroga al 31.12.2025 (Periodi in scadenza al 31.12.2024)	Art. 2-quater co. 14 del DL 113/2024
<b>Adesione al CPB e al ravvedimento</b>	Proroga al 31.12.2027 (periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021)	Art. 2-quater co. 14 del DL 113/2024
<b>SOGGETTI CONGRUI e COERENTI con gli studi di settore rientranti nella casistica indicata nei provvedimenti direttoriali</b>	RIDUZIONE DI UN ANNO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO	Art. 10 co. 9 e 10 del DL 201/2011
<b>SOGGETTI CON ISA PARI A 8</b>	RIDUZIONE DI UN ANNO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO (PERIODO D'IMPOSTA 2020)	Art. 9-bis del DL 50/2017
<b>VERBALI CONSEGNATI ENTRO IL 24.10.2018 definibili ai sensi dell'art. 1 del DL 119/2018</b>	PROROGA DI 2 ANNI PER I PERIODI D'IMPOSTA 2013, 2014 E 2015	Art. 1 co. 9 del DL 119/2018
<b>TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI</b>	RIDUZIONE DI 2 ANNI DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO	Art. 1 co. 3 del D.Lgs. 127/2015

### ***RADDOPPIO DEI TERMINI PER VIOLAZIONI PENALI***

Gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, nella versione ante L. 208/2015, stabiliscono che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso.

A decorrere dall'anno 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017), il raddoppio dei termini per violazioni penali è stato abrogato.

In detto caso, l' Agenzia delle Entrate può notificare l' accertamento entro il 31 dicembre:

- ⇒ dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- ⇒ del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Quindi, entro il 31.12.2024 andavano notificati gli accertamenti sull'anno 2015 (UNICO 2016), o 2013 (UNICO 2014) se si tratta di omessa dichiarazione.

Come evidenziato in precedenza, la prassi, in ragione dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, ritiene operante la proroga di 85 giorni sicché i termini in scadenza al 31.12.2024 slitterebbero al 26.3.2025.

Quanto appena esposto, a ben veder, contrasta con il principio secondo cui la proroga dei termini per violazioni penali non può essere sommata a nessun'altra disposizione che preveda, anch'essa, una proroga dei termini, a meno che sia la legge medesima a statuire diversamente (Corte Cost. 25.7.2011 n. 247).

### ***CONTRADDITTORIO A RIDOSSO DEL TERMINE ANNUALE***

Gli uffici finanziari e il contribuente possono interloquire prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento o, in generale, dell'atto impositivo. Ciò può essere strumentale ad una definizione della pretesa mediante accertamento con adesione, ad un generale confronto preventivo o ad un'archiviazione, totale o parziale, della pretesa.

Nel momento in cui quanto esposto avviene a ridosso dei termini di decadenza dal potere di accertamento, il legislatore ha introdotto una serie di norme che posticipano, per un determinato periodo, i termini di decadenza che sarebbero in procinto di scadere.

#### ***Contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000)***

L'art. 6-bis della L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 219/2023, prevede, salve le eccezioni previste dalla legge, la necessità di instaurare un contraddittorio preventivo tra le parti antecedente all'emissione dell'atto impositivo.

Per l'effetto, l'ente impositore deve notificare al contribuente uno schema di atto, avverso il quale questi può, alternativamente, presentare le proprie deduzioni difensive (nei 60 giorni) o formulare domanda di adesione (nei 30 giorni).

L'art. 6-bis co. 3 secondo periodo della L. 212/2000 sancisce: "*Se la scadenza di tale termine [n.d.a., si allude al termine di 60 giorni per le deduzioni difensive] è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio*".

Nella specie, è "posticipato al centoventesimo giorno successivo" al termine per il contraddittorio l'adozione dell'atto accertativo, ove però ricorrano due differenti ipotesi:

- ⇒ nel caso in cui la scadenza del termine di 60 giorni sia successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, ovvero dell'accertamento;
- ⇒ ove tra il termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza dell'atto conclusivo/accertamento decorrano meno di 120 giorni<sup>178</sup>.

#### ***Invito strumentale all'accertamento con adesione***

Nell'ambito dell'accertamento con adesione, l'Agenzia delle Entrate, d'ufficio o su iniziativa del contribuente, può notificare a questi l'invito disciplinato dall'art. 5 del DLgs. 218/97, che contiene, oltre agli imponibili e alle imposte richieste, il giorno e la data in cui il contribuente dovrà comparire<sup>179</sup>. L'art. 5 co. 3-bis del DLgs. 218/97 stabilisce: "*qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario*".

Pertanto, ove il contribuente riceva l'invito con incontro ad esempio a dicembre in relazione ad un periodo d'imposta il cui termine di decadenza è fissato al 31 dicembre, se l'adesione non si dovesse perfezionare l'ufficio potrà emettere l'accertamento beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dal 1° gennaio.

La proroga si applica ogniqualvolta l'ufficio notifichi l'invito al contraddittorio, non solo nei casi in cui era obbligatorio nel sistema ante DLgs. 13/2024. Tale circostanza espone i contribuenti al rischio che gli uffici possano procedere con la notifica di un invito con il principale fine di non incorrere nella decadenza.

Proprio per questa ragione, alcune sentenze hanno stabilito come la decadenza si formi comunque quando l'invito non fosse obbligatorio<sup>182</sup>. Evidenziamo che, salvo casi particolari, appare arduo dimostrare in giudizio che l'invito ha avuto il principale scopo di prorogare arbitrariamente i termini di accertamento.

### ***Abuso del diritto (art. 10-bis della L. 212/2000)***

Negli accertamenti sull'abuso del diritto le parti devono osservare la procedura indicata dall'art. 10-bis della L. 212/2000, che, tra l'altro, impone un preventivo contraddittorio tra le parti e l'obbligo, per l'Agenzia delle Entrate, di richiedere chiarimenti al contribuente prima di notificare l'accertamento.




Ai sensi dell'art. 10-bis co. 7 della L. 212/2000, "*La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni*".

### ***Rimborsi iva (art. 57 co. 3 del DPR 633/72)***

Per effetto dell'art. 57 co. 3 del DPR 633/72, "*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*".

## **ATTI DI CONTESTAZIONE/IRROGAZIONE DI SANZIONI**

Le sanzioni devono essere contestate nell'osservanza delle forme prescritte dal D.Lgs. 472/97, che contempla, in sostanza, tre modalità:

-  La contestazione di sanzioni non collegate al tributo, relative ad esempio alle omesse comunicazioni, ove si applica l'art. 16 del D.Lgs. 472/97;
-  L'irrogazione congiunta al recupero del maggior tributo, per le violazioni collegate al medesimo, come l'infedele dichiarazione;
-  L'irrogazione mediante cartella di pagamento, circoscritta dall'art. 17 del D.Lgs. 472/97 alle violazioni sui versamenti.

Ciò ha riflessi sul versante dei termini entro cui il relativo atto deve essere notificato.

Quale che sia la procedura usata, i termini entro cui va contestata la sanzione sono decadenziali, nonostante per l'imposta siano prescrizionali.

### **ATTO DI CONTESTAZIONE DELLE SANZIONI**

Quando viene notificato un atto di contestazione della sanzione ex art. 16 del D.Lgs. 472/97, il termine decadenziale è quello di cui all'art. 20 co. 1 del D.Lgs. 472/97, e coincide con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione.

Se la violazione è stata commessa nel corso dell'anno 2019, l'atto di contestazione della sanzione va notificato entro il 31.12.2024. Come evidenziato in precedenza, la prassi, in ragione dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, ritiene operante la proroga di 85 giorni sicché i termini in scadenza al 31.12.2024 scadrebbero il 26.3.2025.

Eventuali proroghe devono essere introdotte dal legislatore, posto che non è ammessa l'interpretazione analogica. Per questa ragione, sono nulli gli atti notificati oltre il termine dell'art. 20 del D.Lgs. 472/97 sulla base del raddoppio per violazioni penali.

Il dies a quo del termine varia a seconda di come è integrata la violazione. Se si tratta di obblighi comunicativi, si ha riguardo al momento in cui è spirato il termine per l'adempimento; invece, se la violazione si perfeziona con la dichiarazione (si pensi agli obblighi comunicativi, come quelli in tema di minusvalenze, che vanno assolti all'interno della dichiarazione dei redditi), il dies a quo decorre dal termine di presentazione.

### ***Obbligati solidali***

L'art. 20 co. 2 del D.Lgs. 472/97 introduce una proroga nelle ipotesi di concorso nella violazione e di solidarietà.

Se l'atto è notificato nei termini ad uno dei coobbligati o ad almeno uno degli autori della violazione, per gli altri il termine è prorogato di un anno.

### ***Definizione delle violazioni formali (DL 119/2018)***

Per effetto dell'art. 9 del DL 119/2018, il contribuente poteva, pagando 200,00 euro per periodo d'imposta entro il 31.5.2019 e provvedendo alla regolarizzazione entro il 2.3.2020, sanare le irregolarità formali commesse sino al 24.10.2018.

L'art. 9 del DL 119/2018 prevede che per le violazioni commesse sino al 31.12.2015, oggetto del PVC, i termini ex art. 20 del D.Lgs. 472/97 sono prorogati di 2 anni. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la proroga opera per i verbali consegnati dopo il 24.10.2018.

Deve trattarsi di violazioni che possono essere oggetto di regolarizzazione ex art. 9 del DL 119/2018, quindi sono escluse quelle sul quadro RW, l'omessa regolarizzazione del cessionario ex art. 6 co. 8 del D.Lgs. 471/97 e l'omessa dichiarazione per gli intermediari ex art. 7-bis del



D.Lgs. 241/97. Rientrano le violazioni sulla mancata indicazione separata dei costi black list e sulla comunicazione delle minusvalenze.

La proroga opera indipendentemente dal fatto che il contribuente si sia avvalso dell'art. 9 del DL 119/2018.

### ***Definizione delle violazioni formali (L. 197/2022)***

Per effetto dell'art. 1 co. 166 ss. della L. 197/2022 il contribuente poteva, pagando 200,00 euro per periodo d'imposta entro il 31.10.2023 e provvedendo alla regolarizzazione entro il 31.3.2024, sanare le irregolarità formali commesse sino al 31.10.2022.

Trattasi di sanatoria identica a quella prevista dal DL 119/2018.

In merito alle violazioni commesse sino al 31.10.2022, oggetto di un PVC, i termini dell'art. 20 del D.Lgs. 472/97 sono prorogati di 2 anni.

La proroga opera anche per i verbali consegnati successivamente all'1.1.2023.

### ***SANZIONI CONTESTATE MEDIANTE ATTO DI IMPOSIZIONE***

L'art. 20 del D.Lgs. 472/97 stabilisce che l'irrogazione deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione, o nel diverso termine contemplato per l'accertamento del tributo.

Nelle sanzioni collegate al tributo, il termine per la contestazione e per l'accertamento coincidono. Così, se si tratta di imposte sui redditi e IVA, le sanzioni da dichiarazione infedele devono essere irrogate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

### ***SANZIONI CONTESTATE MEDIANTE CARTELLA DI PAGAMENTO***

Le sanzioni da omesso versamento ex art. 13 del D.Lgs. 471/97 possono essere irrogate direttamente tramite iscrizione a ruolo, per cui con cartella di pagamento.

Il termine di decadenza sarà quello per la notifica della cartella di pagamento. Così, per le violazioni emergenti dalle liquidazioni delle dichiarazioni, il termine coincide con il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quarto anno se si tratta di controlli formali ex art. 25 del DPR 602/73.

<b>FATTISPECIE</b>	<b>TERMINE</b>	<b>PROROGHE</b>
<b>Atto di contestazione della sanzione</b>	31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione	Proroga di un anno per gli obbligati solidali
		Proroga di 2 anni per le violazioni che potevano essere oggetto di definizione ex art. 9 del DL 119/2018
<b>Avviso di accertamento/recupero del tributo</b>	Termine decadenziale per l'accertamento del tributo	-
<b>Cartella di pagamento (liquidazione automatica)</b>	31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	-

<b>Cartella di pagamento (controllo formale)</b>	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	-
--	--	---

## ***REDDITI ESTERI E MONITORAGGIO FISCALE***

Il sistema tributario italiano non prevede termini maggiorati per l'accertamento dei redditi di fonte estera non dichiarata e/o per le notifiche nei confronti di contribuenti non residenti o trasferitisi all'estero, per cui rimangono quelli dell'art. 43 del DPR 600/73192.

Per quanto riguarda le sanzioni relative alle violazioni dell'art. 5 del DL 167/90 esse sono, in base all'opinione maggiormente accreditata, non connesse al tributo e di conseguenza vanno notificate nel termine quinquennale dell'art. 20 del DLgs. 472/97.

Trattandosi di sanzioni non collegate al tributo le violazioni non hanno rilievo penale e non opera il raddoppio dei termini. Lo stesso dicasi per la notifica degli atti relativi all'accertamento dell'IVIE e dell'IVAFE, le cui violazioni non hanno rilievo penale.

### ***Paradisi fiscali (raddoppio dei termini di accertamento)195***

I possedimenti esteri detenuti in "paradisi fiscali" non indicati nel quadro RW si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione.

Ai sensi dell'art. 12 co. 2-bis del DL 78/2009, i termini relativi alla presunzione di imponibilità dei capitali illecitamente detenuti in "paradisi fiscali" sono raddoppiati. Pertanto, i termini, ex artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, spirano:

- ⌘ il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di dichiarazione presentata;
- ⌘ il 31 dicembre del 14° anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, in caso di dichiarazione omessa.

### ***IVIE/IVAFE***

Per l'IVIE/IVAFE, non si tratta di irregolarità dichiarative su redditi esteri o sul monitoraggio fiscale ma di imposte patrimoniali, per cui non opera l'art. 12 del DL 78/2009.

Alle stesse conclusioni si deve quindi pervenire per il raddoppio dei termini.

### ***Paradisi fiscali (sanzioni da RW)201***

Ove le attività finanziarie o gli investimenti siano detenuti in paradisi fiscali, le sanzioni ex art. 5 del DL 167/90, in tal caso raddoppiate, possono essere contestate entro il termine dell'art. 20 del D.Lgs. 472/97 raddoppiato, quindi entro il 31 dicembre del decimo anno successivo alla violazione.

## ***AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI DI IMPOSTA***

Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta sono utilizzati al fine di disconoscere crediti d'imposta indebitamente fruiti. Di norma si tratta di crediti istituiti dalla legislazione speciale, spesso da indicare nel quadro RU del modello REDDITI (bonus ricerca e sviluppo o per investimenti in aree svantaggiate) ma possono anche essere crediti generati dal normale funzionamento del tributo (si pensi al credito IVA annuale).

Il D.Lgs. 12.2.2024 n. 13 ha introdotto una disciplina organica in tema di crediti di imposta indebitamente compensati ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97, che decorre per gli atti emessi dal 30.4.2024 ex art. 41 co. 2 del D.Lgs. 13/2024. Precisamente:

- 📄 Viene inserito l'art. 38-bis nel DPR 600/73, riguardante i principi generali relativi al recupero dei crediti di imposta ammettendo la definizione al terzo e nel contempo inibendo la riscossione frazionata per qualsiasi tipo di recupero (sono stati poi differenziati i termini di recupero in base alla natura giuridica del credito);
- 📄 Viene modificato il D.Lgs. 218/97, prevedendo, anche per gli avvisi di recupero, l'accertamento con adesione;
- 📄 Vengono abrogati l'art. 1 co. 421 - 423 della L. 311/2004 e l'art. 27 co. 16, 17, 19 e 20 del DL 185/2008.

Onde individuare il termine di recupero applicabile è fondamentale distinguere il credito "non spettante" dal credito "inesistente". Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta devono essere notificati entro termini decadenziali precisamente:

- ⌘ Entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla compensazione, se si tratta di crediti non spettanti;
- ⌘ Entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo alla compensazione, se si tratta di crediti inesistenti ex art. 38-bis co. 1 lett. c) del DPR 600/73.

Il D.Lgs. 12.2.2024 n. 13 ha confermato l'impostazione precedente, ove il maggior termine degli 8 anni era previsto dall'art. 27 co. 16 del DL 185/2008 per i crediti inesistenti e quello ordinario operava, per la prassi e la giurisprudenza, per i non spettanti.

### ***Credito per ricerca e sviluppo (proroga dei termini)***

Relativamente al credito per ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013, il DL 146/2021 ha previsto una speciale procedura di riversamento (la cui domanda andava presentata entro il 31.10.2024), che consente la non punibilità penale e lo stralcio delle sanzioni.

L'art. 5 co. 12 ultimo periodo del DL 146/2021 contempla una proroga di un anno dei termini per il recupero dei crediti per ricerca e sviluppo rientranti nell'art. 5 co. 7 dello stesso DL 146/2021, compensati negli anni 2016 e 2017: il termine diventa così del 31 dicembre del nono anno successivo all'utilizzo in compensazione (nella maggioranza delle ipotesi, si tratta di crediti inesistenti indebitamente compensati)<sup>212</sup>.

La proroga non concerne i crediti per ricerca e sviluppo che originano da frodi o condotte simulate, in quanto non rientrano nella procedura di riversamento.

<b>CREDITI</b>	<b>TERMINI DI DECADENZA</b>	<b>NOTE</b>
<b>Crediti inesistenti</b>	31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'utilizzo in compensazione del credito	-
<b>Crediti non spettanti</b>	31 dicembre del quinto anno successivo all'utilizzo in compensazione del credito	-

<b>Ricerca e sviluppo</b>	31 dicembre del nono anno successivo all'utilizzo in compensazione del credito	Compensazioni 2016/2017 rientranti nella procedura di riversamento <i>ex DL</i> <b><u>146/2021</u></b>
<b>Accollo fiscale</b>	31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'utilizzo in compensazione del credito	Anche se il credito è non spettante

### **PRESCRIZIONE DECENNALE PER IMPOSTE A CREDITO**

Per i contribuenti che hanno evidenziato nelle dichiarazioni un credito d'imposta, si precisa che lo stesso si prescrive con il decorso del termine ordinario di dieci anni, così come previsto dall'art. 2946 del codice civile.

Tale prescrizione inizia a decorrere dalla scadenza dei termini per la liquidazione delle imposte previsto dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73, e cioè a partire dal 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione stessa.

Pertanto, al 31 dicembre 2024 si è prescritto l'eventuale credito d'imposta evidenziato nella dichiarazione dei redditi 2013, presentata nel 2014.

Pertanto, ove vantiate crediti che stiano per raggiungere il termine prescrizionale dei dieci anni è necessario presentare una istanza all'Amministrazione Finanziaria volta ad interrompere i termini suddetti per non precludersi la possibilità di ottenere il rimborso stesso.

### **PRESCRIZIONE CIVILE DELLA DOCUMENTAZIONE CONTABILE**

Le scritture contabili, ai sensi dell'art. 2220 del codice civile, devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione. Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti.

Il decorso del suddetto termine non elimina l'obbligo di conservazione della documentazione contabile in capo al contribuente, se vi sono accertamenti che non siano stati ancora definiti.

Pertanto, ove non vi sia un contenzioso in corso è possibile non custodire la documentazione contabile relativa fino all'esercizio 2014 (per le aziende con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

### **TERMINI DI DECADENZA E TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI**

Le scritture contabili, ai sensi dell'art. 2220 del codice civile, devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione. Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti.

Il decorso del suddetto termine non elimina l'obbligo di conservazione della documentazione contabile in capo al contribuente, se vi sono accertamenti che non siano stati ancora definiti.

Ai sensi dell'art. 22 co. 2 del DPR 600/73, le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali devono essere conservate fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

Come regola generale, le scritture contabili devono perciò essere conservate sino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: tuttavia, occorre vagliare il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento in caso di violazioni penali, analizzato in precedenza sino al periodo d'imposta 2015, in quanto il raddoppio non è più operante dalle dichiarazioni da presentare nel 2017, dunque dal periodo d'imposta 2016.

Investita della problematica, con la sentenza 25.7.2011 n. 247 la Corte Costituzionale ha stabilito che *“se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato”*.

Pertanto, è possibile affermare che, in ogni caso, a titolo prudenziale, con riferimento sino al periodo d'imposta 2015 le scritture contabili vanno conservate, ai fini fiscali, sino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, e non più sino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

## ***COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI***

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

### **STUDIO ADRIANI**

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
**dott.ssa Adriana ADRIANI**

**ALLEGATO 1 – RIEPILOGO DELLE SCADENZE DEI TERMINI PER I  
CONTROLLI SOSTANZIALI**  
(ex art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72)

ANNO		IMPOSTE DIRETTE - I.V.A.			
PERIODO d'imposta	ANNO di presentazione dichiarazione	Dichiarazione PRESENTATA (3)	Termine raddoppiato (1) - (2) - (3)	Dichiarazione OMESSA (3)	Termine raddoppiato (1) - (2) - (3)
<b>2009</b>	<b>2010</b>	Prescritto (31.12.2014)	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)
<b>2010</b>	<b>2011</b>	Prescritto (31.12.2015)	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto (31.12.2016)	Prescritto 31.12.2021 (26.3.2022)
<b>2011</b>	<b>2012</b>	Prescritto (31.12.2016)	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	Prescritto (31.12.2017)	Prescritto 31.12.2022 (26.3.2023)
<b>2012</b>	<b>2013</b>	Prescritto (31.12.2017)	Prescritto (31.12.2021) (26.3.2022)	Prescritto (31.12.2018)	31.12.2023 (25.3.2024)
<b>2013</b>	<b>2014</b>	Prescritto (31.12.2018)	Prescritto 31.12.2022 (26.3.2023)	Prescritto (31.12.2019)	31.12.2024 (26.3.2025)
<b>2014</b>	<b>2015</b>	Prescritto (31.12.2019)	Prescritto 31.12.2023 (25.3.2024)	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	31.12.2025 (26.3.2026)
<b>2015</b>	<b>2016</b>	Prescritto 28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	31.12.2024 (26.3.2025)	Prescritto 31.12.2021 (26.3.2022)	31.12.2026 (26.3.2027)
<b>2016</b>	<b>2017</b>	Prescritto 31.12.2022 (26.3.2023)	Non applicabile	31.12.2024 (26.3.2025)	Non applicabile
<b>2017</b>	<b>2018</b>	Prescritto 31.12.2023 (25.3.2024)	Non applicabile	31.12.2025 (26.3.2026)	Non applicabile
<b>2018</b>	<b>2019</b>	31.12.2024 (26.3.2025)	Non applicabile	31.12.2026 (26.3.2027)	Non applicabile
<b>2019</b>	<b>2020</b>	31.12.2025	Non applicabile	31.12.2027	Non applicabile
<b>2020</b>	<b>2021</b>	31.12.2026	Non applicabile	31.12.2028	Non applicabile
<b>2021</b>	<b>2022</b>	31.12.2027	Non applicabile	31.12.2029	Non applicabile
<b>2022</b>	<b>2023</b>	31.12.2028	Non applicabile	31.12.2030	Non applicabile
<b>2023</b>	<b>2024</b>	31.12.2029	Non applicabile	31.12.2031	Non applicabile
<b>2024</b>	<b>2025</b>	31.12.2030	Non applicabile	31.12.2032	Non applicabile

**NOTE**

- Il raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA previsto dalla c.d. "manovra correttiva del 2006" (D.L. n. 223/2006) si ha quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia penale (art. 331 C.P.P.) per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000.
- I nuovi artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72 introdotti dalla Finanziaria 2016 (L. 208/2015) non contengono più il raddoppio dei termini in presenza di violazioni per le quali è scattata la denuncia per un reato penale ex D.Lgs. n. 74/2000. Il venir meno del raddoppio dei termini trova applicazione con riferimento agli avvisi relativi al 2016 e successivi.
- L'Art. 157 DL n 34/2020 ha previsto che tutti i termini decadenziali, relativi a qualsiasi atto avente valore accertativo che scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020, slittano al 28.2.2022. L'emissione dell'atto deve comunque avvenire entro il 31.12.2020.
- Per effetto della L. 208/2015, dalle dichiarazioni presentate nel 2017 (periodo d'imposta 2016), è abrogato il raddoppio dei termini per le violazioni penali.