I termini per l'accertamento della dichiarazione integrativa

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 14 Ottobre 2013

la presentazione integrativa influisce sui termini per l'accertamento della dichiarazione presentata; ecco come vengono ricalcolati i termini anche tenendo conto delle eventuali influenze di altri fatti, come il raddoppio dei termini derivante dalla contestazione di reati tributari

In presenza di un corretto trattamento contabile degli errori di qualsiasi tipologia, purché aventi riflesso su componenti negativi e positivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile, la circolare n.31 del 24 settembre 2013 rileva la necessità di valutare se, in linea di principio, sia consentito al contribuente il recupero del componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale è stato commesso l'errore ovvero la possibilità di assoggettare a tassazione il componente positivo, anch'esso non rilevato, nel periodo d'imposta corretto.

Il documento di prassi appena diramato ritiene che i principi indicati nelle circolare 23/2010, 29/2011 e 35/2012, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verifichino fenomeni di doppia imposizione, trovino applicazione non solo nell'ipotesi di rettifica da parte degli organi di controllo, ma anche nel caso in cui il contribuente abbia autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.

E qui entra in gioco la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, e di conseguenza occorre verificare gli effetti sui termini di accertamento.

I TERMINI ORDINARI

Ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dal D.Lgs. 9.7.1997 n. 241, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (disposizione così modificata dall'articolo 15 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241).

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, ai sensi delle disposizioni del Titolo I del D.P.R. n. 600/1973, 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.

Relativamente all'IRAP, nella fase transitoria (caratterizzata dall'assenza di legislazione regionale disciplinante l'imposta ai sensi dell'articolo 24 del D.Lgs. n. 446/1997), vanno applicate le stesse norme valevoli per le imposte sui redditi. Di conseguenza, anche i termini dell'accertamento corrispondono a quelli dell'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti IVA devono essere notificati, ai sensi del citato art. 57 del D.P.R. n. 633/72, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento dell'imposta può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

La proroga dei termini da condono

L’art. 10 della L. 289/2002 (successivamente prorogato dall’art. 2, comma 44, della Legge Finanziaria 2004), ha stabilito che i termini per l’accertamento relativi a periodi di imposta per i quali i contribuenti non si sono avvalsi delle disposizioni recate dagli artt. 7 (concordato fiscale) 8 (integrativa semplice) o 9 (condono tombale) devono intendersi prorogati di due anni rispetto all’originaria scadenza.

Si rileva che con sentenza n. 356 del 22.10.2008 (dep. il 31.10.2008), la Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell’art. 10, L. 27.12.2002, n. 289, nel testo modificato dall’art. 5-bis, c. 1, lett. e, D.L. 24.12.2002, n. 282, sollevata in riferimento all’art. 111 Cost., nonché, limitatamente agli anni d’imposta 2000 e 2001, agli artt. 3, 24 e 97 della Cost.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per la Corte, la *ratio* della disposizione che provvede a prorogare gli ordinari termini previsti per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria non riveste natura punitiva bensì è diretta a consentire agli uffici una migliore organizzazione del lavoro in vista dell'esame delle istanze di definizione.

In sintesi, i termini ordinari e i termini prorogati per l'accertamento sono riassunti nelle tabelle contenute nella Circolare n. 7/E del 18/2/2004, cui si rinvia.

LA DEROGA PENALE

L'art. 37, DL 4 luglio 2006 n. 223, cc. 24 - 26, ha modificato, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini IVA, la disciplina dei termini per l'attività di accertamento prevista, rispettivamente, all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, raddoppiando la durata dell'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento (fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui questa avrebbe dovuto essere presentata) in presenza di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal D.lgs n. 74 del 2000.

L'interpretazione delle Entrate

Con circolare n. 54/E del 23 dicembre 2009 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato le problematiche di natura interpretativa in materia di termini per l'accertamento. In particolare, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se l'aumento dei termini ordinari per l'accertamento risenta 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).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Al riguardo, in base al dato testuale della disposizione, che collega l'ampliamento dei termini per l'accertamento alla mera sussistenza dell'obbligo di denuncia della violazione, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, le Entrate ritengono che "*l'ampliamento stesso operi a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegua alla denuncia*".

Prosegue la nota affermando che "*tale interpretazione risulta conforme ai criteri ermeneutici fissati dall'articolo 12, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale, che, nello stabilire il primato dell'interpretazione letterale sugli altri criteri ermeneutici (*in claris non fit interpretatio*), prevede che nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore*".

Anche a voler utilizzarte il diverso, e sussidiario, criterio interpretativo della *mens legis*, ossia della finalità della disposizione, si giunge alle medesime determinazioni, "*non sembrando ragionevole ipotizzare che il legislatore abbia voluto subordinare l'efficacia del procedimento tributario di accertamento - e delle risultanze istruttorie ivi raccolte - al verificarsi di una fattispecie successiva ed eventuale, quale la pronuncia di condanna penale del contribuente*".

Ciò assume tanto più rilievo in considerazione del principio di separazione tra procedimento amministrativo di accertamento e procedimento penale fissato dall'articolo 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, in forza del quale il primo non può essere sospeso *"... per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*".

Del resto, secondo quanto riportato nella relazione illustrativa al decreto legge n. 223 del 2006, tra le finalità della disposizione, vi è, come già chiarito con circolare 28/E del 4 agosto 2006, anche quella di garantire all'Amministrazione finanziaria "*l'utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l'accertamento*".

Tali considerazioni vengono altresì estese anche "*alle fattispecie in cui, per l'accertamento tributario nei confronti del soggetto verso cui opera l'ampliamento dei termini, sia necessario procedere all'accertamento anche nei confronti di altro soggetto d'imposta legato al primo, ad esempio, da un rapporto di responsabilità solidale, limitatamente agli aspetti tributari che assumono rilevanza per la determinazione della posizione fiscale del primo e limitatamente al periodo di imposta cui si riferisce la*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

violazione che assume rilevanza penale. Si pensi, ad esempio, al rapporto tra consolidante e consolidata che si determina nell'ambito del consolidato nazionale previsto dall'articolo 127 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), istituto di natura fiscale che consente ai gruppi societari di determinare il proprio reddito imponibile, ai fini IRES, in forma unitaria e globale in capo ad un unico soggetto controllante (cosiddetto consolidante), in presenza di rapporti partecipativi che abbiano i requisiti previsti dagli artt. 117 e 120 del TUIR. Tenuto conto che, in ipotesi di consolidato, il procedimento di accertamento sul gruppo si compone di due livelli legati da un nesso di consequenzialità, per cui alla rettifica operata in capo alla società consolidata consegue sempre la rettifica del reddito complessivo globale ai fini della determinazione della maggiore imposta dovuta (salvo, ovviamente, il caso di autonoma rettifica del modello Consolidato Nazionale e Mondiale), si ritiene che la proroga dei termini in capo alla consolidata comporti l'estensione della medesima anche nei confronti della consolidante".

Alle medesime conclusioni giunge l'Amministrazione finanziaria per le ipotesi di società legate da rapporti di controllo che abbiano aderito alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, nonchè di società che abbiano optato per il sistema di tassazione per trasparenza ai sensi dell'articolo 115 del TUIR.

A tale ultimo riguardo, precisa la circolare n. 54/2009, "*la proroga in argomento si applica agli aspetti tributari che assumono rilevanza per la determinazione della posizione fiscale della società partecipata, limitatamente ai redditi di partecipazione imputati a ciascun socio. A sostegno di tale impostazione vi è la considerazione che, diversamente interpretando, la finalità della disposizione verrebbe frustrata realizzandosi, al contempo, un'ingiustificata disparità di trattamento nei confronti di quanti, invece, non siano soggetti ad altrui controllo*".

Gli effetti della dichiarazione sui termini per lo svolgimento dell'attività di controllo

La circolare n. 31/2013 osserva che la possibilità di tenere conto delle correzioni degli errori deve essere coordinata, da un lato, coi termini previsti dall'ordinamento, a pena di decadenza, per il contribuente che intende modificare la dichiarazione in proprio favore (per sintetizzare le variazioni derivanti dalla riliquidazione, in via autonoma, delle precedenti dichiarazioni) o in proprio sfavore, dall'altro, con i termini previsti per l'amministrazione finanziaria, sempre a pena di decadenza, per esercitare il proprio

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

potere di accertamento.

Sia con particolare riferimento all'ipotesi in cui il contribuente intenda, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, recuperare un elemento negativo non dedotto in precedenti annualità, sia, specularmente, qualora il contribuente integri a proprio sfavore la dichiarazione, per rilevare errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi, "*l'attività accertativa degli uffici si esplica in relazione e nei limiti degli elementi rappresentati nella medesima dichiarazione. Tali dichiarazioni rappresentano, infatti, lo strumento mediante il quale il contribuente può ottenere il riconoscimento di elementi rilevanti ai fini fiscali altrimenti non più opponibili all'amministrazione Finanziaria per decorrenza dei termini ed è, pertanto, da ritenere idonea a 'rigenerare' l'efficacia degli stessi nell'annualità di presentazione*".

Pertanto, l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al citato art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione.

Ad esempio, rileva la circolare n.31/2013, "*se il contribuente, nell'anno 2013, fa valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti nel 2008 presentando la dichiarazione integrativa a favore di UNICO 2012, gli uffici potranno controllare, entro il 31 dicembre 2017 (termine di accertamento di tale dichiarazione integrativa), i nuovi elementi 'rigenerati', riferibili al periodo d'imposta 2008 ed ai successivi*".

Se è possibile riconoscere al contribuente la possibilità di correggere errori che abbiano inciso sulla stessa, in dichiarazioni ancora soggette al potere di accertamento, tale facoltà rende attuabile il "*pieno controllo da parte degli uffici delle annualità a cui è riferibile la sussistenza dei presupposti che fondano la richiesta e di quelle successivamente interessate. È, inoltre, necessario che, a tale fine, il contribuente sia in possesso di tutta la documentazione idonea a comprovare la puntuale sussistenza dei presupposti sostanziali dell'istanza e che provveda ad esibirla agli uffici nell'ambito della relativa attività istruttoria* ".

Il contribuente può rappresentare all'Amministrazione Finanziaria la correzione di errori che incida in periodi d'imposta oggetto di precedente attività di controllo nell'ipotesi in cui il relativo atto di accertamento si sia reso definitivo, anche per adesione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

14 ottobre 2013

Roberta De Marchi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D