



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Roma, 20 maggio 2015

VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica Audizione

LEGGE 11 marzo 2014, n. 23

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Schema di decreto legislativo recante Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente Atto n.163

Premessa

- Abuso di diritto ed elusione fiscale: l'inserimento dell'art. 10 bis alla Legge n.212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), apprezzabile per la finalità di rendere certa la disciplina sull'abuso di diritto ed elusione fiscale, impone di riproporre una richiesta già presentata, che si ritiene necessaria al fine di iniziare un vero e concreto percorso di riforma del nostro sistema fiscale e quindi dare certezza ai rapporti tra fisco e contribuente, elevare a rango costituzionale la Legge 212/2000.
- Disposizioni in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento: le modifiche (chiarimenti introdotti) denotano come la norma tributaria abbia necessità di più interventi dopo la sua emanazione, data la complessità dell'intero sistema fiscale italiano e le conseguenti interpretazioni prodotte.
- Regime dell'adempimento collaborativo: la collaborazione costruttiva tra Amministrazione finanziaria e contribuente è tema ripreso, giustamente, da ogni tentativo di riforma fiscale. Si auspica che tale previsione normativa sia quanto prima adottabile, non solo dalle aziende di grandissime dimensioni ma anche dalle piccole e medie imprese nonché dal mondo del lavoro autonomo.

Analisi tecnica

ATTO DEL GOVERNO N. 163: Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuenti.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

**Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza**

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Con questo schema di decreto legislativo attuativo (*oltre che dell'art. 1*) degli articoli 5, 6 e 8 comma 2, della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere lo scopo di rafforzare la certezza del diritto nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti disciplinando legislativamente l'abuso del diritto o elusione fiscale (*art. 1*), modificando la norma sul raddoppio dei termini di prescrizione per l'accertamento (*art. 2*) e introducendo nuove modalità di interlocuzione con l'amministrazione finanziaria in una sorta di "*cooperative compliance*" in linea con le proposte dell'OCSE (*artt. da 3 a 7*).

Essendo riservato, per ora, ai soli contribuenti di maggiori dimensioni che si dotino di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (*in linea con il D.Lgs. 231/2001*) e condividendone comunque le finalità, tralasciamo di entrare nel merito dell'ultimo argomento (*il c.d. "Regime di adempimento collaborativo"*) che introduce, fornendone fra l'altro le sole linee programmatiche (*essendo prevista l'emanazione di uno specifico D.M.*), forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra contribuenti e fisco, anche preventive alle scadenze dichiarative, nell'ottica di un reciproco affidamento, che consenta una preventiva valutazione del rischio fiscale d'impresa, assicurando al contribuente una sensibile mitigazione delle incertezze connesse alle operazioni che intende svolgere, riducendo i controlli successivi e il possibile contenzioso.

Per quanto concerne, invece, gli articoli 1 e 2 dello schema di decreto legislativo in esame, si prospettano le seguenti considerazioni:

- **Art. 1 – Abuso del diritto o elusione fiscale.**

Deve essere salutata con favore l'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente di una norma (*l'art. 10-bis*) che finalmente definisce e disciplina l'abuso del diritto.

Viene superato l'iniziale concetto di elusione "illegittima" così come codificato fin dal 1990 nell'art. 10 della legge 408 e poi circoscritto a fattispecie ben delimitate dall'art. 37-bis introdotto nel 1997 nel DPR 600/73. La nuova terminologia di abuso del diritto (*o elusione fiscale*) si è fatta strada negli ultimi anni, nella giurisprudenza sia di merito che di legittimità, sulla scia del principio comunitario antiabuso della Corte di Giustizia Europea (*sentenza Halifax e successive, che è applicabile, però, alle sole imposte armonizzate*) invocando, per l'applicabilità alle imposte dirette, i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione previsti dall'art. 53 della nostra Carta Costituzionale.

La Suprema Corte di Cassazione con sentenze non univoche e cambiando spesso orientamento ha stabilito nel 2011 (*sentenza 1372 sez. tributaria*) e poi con sentenze successive, che **vi è un limite costituzionale alla libertà di svolgimento dell'autonomia privata e alla libertà della forma negoziale quando si ledono le regole del riparto**

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997 al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

contributivo attuando comportamenti consentiti in astratto dalla legge, ma non improntati alla regola della lealtà reciproca tra contribuente e fisco, anomali e distorti agli effetti fiscali, privi di sostanza economica e in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario.

Recentemente, però, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione in materia d'imposte dirette, hanno circoscritto l'ambito applicativo dell'istituto dell'abuso del diritto, precisando che il legislatore ha proceduto alla tipizzazione delle condotte elusive, sicché può configurarsi un abuso del diritto solo qualora ricorra una delle operazioni tassativamente elencate nell'articolo 37-bis del DPR 600/73, ancorché non sia necessario che l'effetto elusivo derivi direttamente da una di tali condotte tipiche, di cui è sufficiente la presenza quale elemento della fattispecie (*Cass. SS.UU. n. 405 depositata il 14/01/2015*).

Da segnalare, per completezza di esposizione, anche la ancor più recente sentenza della Suprema Corte di soli dieci giorni fa (*Cass. n. 9334 depositata l'8 maggio 2015*) con la quale viene annullata una sentenza del giudice di appello favorevole all'amministrazione in quanto i giudici hanno omesso di motivare sufficientemente in ordine ad un fatto certamente decisivo, ossia l'inesistenza di ragioni economiche (*diverse dal realizzato risparmio fiscale*) per porre in essere una operazione in sé non esclusa dall'ordinamento se non se ed in quanto determinata unicamente dal perseguimento di un vantaggio fiscale.

Era dunque tempo, per dirimere il contrasto giurisprudenziale, che si addivenisse al superamento dell'elusione legata alle singole fattispecie di cui all'art. 37-bis del DPR 600/73 (provvedendo alla sua abrogazione) definendo legislativamente e codificando l'abuso del diritto, che viene però sottratto alle fattispecie penalmente rilevanti (*comma 13, novello art. 10-bis, L. 212/2000*), mentre il reato di elusione fiscale, a seguito di recenti pronunce della Corte di cassazione (*Cass. pen., 28 febbraio 2012, n. 7739*), può essere sanzionato sia amministrativamente sia penalmente.

Da un alto sembra corretto escludere sanzioni penali nell'abuso del diritto giacché si verte in supposizioni di costruzioni artificiali poste in essere per eludere le imposte, dall'altro, però, si potrebbe palesare l'ipotesi che attraverso la predisposizione di schermi elusivi ricondotti al nuovo concetto di abuso del diritto si costruiscano schemi complessi di frode fiscale di rilevante importo che, non violando specifiche disposizioni tributarie che permetterebbero l'applicazione del comma 12 del novello art. 10-bis, aggirino la norma penale.

Senz'altro da condividere la formulazione della norma laddove si stabilisce **che l'onere della prova di dimostrare la sussistenza dell'abuso di diritto ricade sull'amministrazione finanziaria**, anche se potrebbe sembrare superfluo visto che l'art. 2697 del Codice Civile stabilisce che *"Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento"* e che l'inversione dell'onere della prova

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997 al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

si ha solo in presenza di presunzione legale relativa e non vi è presunzione di legittimità per gli atti impositivi dell'amministrazione finanziaria.

Al contribuente spetta poi di dimostrare, recita il novello comma 4 dell'art. 10-bis, ***“l'esistenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”***.

Occorre qui considerare che la Legge Delega all'art. 5, comma 1, lettera b), numero 2) fa riferimento unicamente alla **“azienda”** del contribuente, mentre lo schema di decreto delegato (comma 3 dell'art. 10-bis aggiunto allo Statuto del Contribuente) fa riferimento alla **“impresa o attività professionale”**.

Il Governo nella relazione illustrativa (pag. 10) afferma che il termine “azienda” utilizzato dal legislatore delegante fa generare il dubbio che rilevino solo le attività di tipo imprenditoriale ed è solo per ragioni logiche e sistematiche, ritenendo di dover chiarire il “supposto” dubbio, che è stato specificato che la norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente è di natura professionale e non imprenditoriale.

Vorremmo invitare questa Commissione a porsi il quesito se è nella facoltà del legislatore delegato ampliare l'ambito di applicazione di una norma rispetto al dettato del legislatore delegante (posto che il termine **“azienda”** è inequivocabile e che **“miglioramento strutturale e funzionale”** è terminologia che poco si addice allo studio di un professionista!) solo perché il primo (il Governo) ravvisa la possibilità che la terminologia utilizzata dal secondo (il Parlamento) sia errata, riduttiva e fuorviante rispetto a ciò che il potere esecutivo vorrebbe o si aspettava dalla delega.

Da considerare, inoltre, che la terminologia utilizzata dal legislatore delegante è diversa da quella usata dal Governo, perché tratta di **“ragioni extrafiscali che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (concetto non ripreso dal Governo), ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente”**.

Il testo governativo, invece, probabilmente allo scopo di adattarlo anche ai professionisti, stravolge il concetto perché attribuisce **natura organizzativa o “gestionale”** (termine quest'ultimo non presente nella delega) direttamente alla ragione extrafiscale che non risponde più, quindi, ad un'esigenza da raggiungere (finalità), mentre la finalità diventa essere il miglioramento strutturale e funzionale che, invece, nella Legge Delega rappresenta il **“risultato”** cioè esso stesso la ragione extrafiscale.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Come ben sappiamo qualora il Governo non rispetti la legge di delegazione, vale a dire i principi e i criteri direttivi in essa stabiliti, si ha il cosiddetto **eccesso di delega** che, se sottoposto al giudizio della Corte Costituzionale, ne comporta la dichiarazione di illegittimità nella parte che ecceda la delega stessa.

Si ritiene che il legislatore delegato abbia mal interpretato l'art. 5, comma 1, lettera b), numero 2) della Legge Delega 23/2014 e sia stato per questo "costretto" ad aggiungere i professionisti laddove il legislatore delegante sembrava essersene dimenticato.

La domanda da porsi è: **la norma antiabuso di cui all'art. 5 delle Legge Delega 23/2014 è riferibile a tutti i contribuenti o solo ai soggetti titolari di reddito d'impresa?**

La Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, ai cui principi la legge nazionale antiabuso deve adeguarsi per espressa previsione della Legge Delega, nell'ottavo considerando e negli articoli 2 e 4 non fa distinzione tra le varie tipologie di reddito e/o d'imposta, in effetti, ciò che manca nell'art. 5 della Legge Delega è una chiara identificazione dei soggetti (*intesi come tipologia di contribuenti*) in relazione ai quali si applica il nuovo principio dell'abuso del diritto, che però non possono che essere tutti, senza distinzione alcuna, come si evince anche nella parte finale della lettera d) del comma 1.

Nel decreto delegato, però, (*comma 9, novello art. 10-bis, L. 212/2000*) viene prevista la possibilità di poter escludere la configurabilità di una condotta abusiva da parte del contribuente, unicamente dimostrando l'esistenza delle ragioni extrafiscali, con riferimento al comma 3 del novello articolo 10-bis, L. 212/2000, e quindi solo a imprenditori e professionisti (*con i limiti di delega già visti*), mentre non si fa mai menzione dei contribuenti "privati" non imprenditori che sembrerebbero, pertanto, completamente esclusi dalla normativa sull'abuso del diritto.

A nostro avviso l'errore consiste nell'aver ricompreso nel comma 3 del novello art. 10-bis, L. 212/2000 l'intero punto 2) della lettera b) del comma 1 dell'art. 5 della Legge Delega, unificando le due proposizioni esistenti e divise da un punto e virgola in un'unica proposizione non più suddivisa, legando così l'intero periodo all'impresa e all'attività professionale del contribuente ed escludendo i soggetti non imprenditori e/o professionisti.

L'importanza del punto e virgola!

Se analizziamo il suddetto punto 2) vediamo che il legislatore delegato deve garantire libertà di scelta al contribuente (*tutti, in quanto non meglio identificato*) e pertanto: **"2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni**

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;"

La prima proposizione, **fino alla parola "marginali" e al punto e virgola**, è di carattere generale, **dispone l'obbligo di un'esclusione** e non avendo limitazione di applicazione non può che valere per tutti i contribuenti (*anche non imprenditori e/o professionisti*), mentre la seconda **obbliga ad un'inclusione** stabilendo che tra le ragioni extrafiscali (*di cui alla proposizione precedente*) rientrano "anche".....omissis.....

MODIFICA PROPOSTA

Se si accetta questa chiave di lettura è sufficiente riscrivere il comma 3 del novello art. 10-bis, L. 212/2000 spezzandolo in due commi in questo modo: **3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali. 3-bis).** Rientrano tra le ragioni extrafiscali del comma precedente anche quelle **che rispondono ad esigenze** di ordine organizzativo e gestionale **e determinano un** miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa, **ancorché dall'operazione non derivi necessariamente una redditività immediata.**

Un'altra modifica che sembrerebbe utile riguarda il comma 3. dell'art. 1 dello schema di decreto legislativo che forse sarebbe opportuno, per completezza di argomento, ricomprendere direttamente nel novello art. 10-bis, L. 212/2000

MODIFICA PROPOSTA

Art. 10-bis, L. 212/2000, comma 12-bis). Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

Articolo 1, atto del Governo n. 163, comma 3: soppresso

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

- **Art. 2 – Raddoppio dei termini di prescrizione per l'accertamento.**

Viene finalmente proposta una soluzione al problema del raddoppio dei termini di prescrizione per l'accertamento tributario in presenza di fattispecie di reato.

Con il comma 2 dell'art. 8 della Legge Delega 23/2014, il Governo è stato autorizzato a legiferare in materia e ciò si è puntualmente verificato con lo schema di decreto delegato, atto del Governo n. 163 dove, con l'art. 2 vengono modificati in modo analogo sia l'art. 43, comma 3 del DPR 600/73 per le imposte sui redditi, sia l'art. 57, comma 3 del DPR 633/72 per l'IVA.

Viene di fatto stabilito che **il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di accertamento.** Vengono, inoltre, fatti salvi gli effetti degli atti impositivi notificati fino alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

I problemi che si ravvisano in questa norma sono i seguenti:

1. Viene fatto riferimento solo alla denuncia presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria e non viene, quindi, disciplinata la questione se la **segnalazione fornita da procure o enti e soggetti terzi**, aventi obbligo di segnalazione in caso di reato tributario, **dopo lo scadere dei termini ordinari per l'accertamento**, sia o meno "abilitante" per giustificare il raddoppio dei termini di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.
2. Rimane irrisolto il problema degli **elementi desunti dalla conservazione della contabilità per il periodo prolungato dal raddoppio dei termini** di accertamento. Le scritture contabili sono accessibili da parte dell'amministrazione finanziaria fino allo scadere del periodo entro il quale è esperibile l'attività di controllo o fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Se dalla documentazione verificata relativa ad anni precedenti a quelli dell'accertamento ordinario, a causa del raddoppio dei termini, l'amministrazione finanziaria dovesse trarre elementi utili per la contestazione di illeciti a soggetti terzi diversi dal contribuente, per i quali i termini di accertamento non sono raddoppiati, tali elementi sono comunque utilizzabili dall'amministrazione nei confronti dei suddetti soggetti?
3. La norma avrebbe potuto specificare chiaramente che **non è applicabile ai fini dell'accertamento IRAP**, chiudendo così numerosi contenziosi in essere. Per quanto riguarda i termini di accertamento in materia di IRAP, infatti, l'art. 25 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che per le attività di controllo, di accertamento, di riscossione e contenzioso in materia di IRAP *"si applicano le disposizioni in materia di imposte sui*

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Ufficio di Presidenza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano
Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

redditi ad eccezione degli artt. 38, commi dal 4° al 7°, 44 e 45 del D.P.R. 600/1973".
L'art. 43 risulta, quindi, applicabile, ma lo è anche il suo terzo comma? Al riguardo, nonostante sia la dottrina che la giurisprudenza prevalente ritengano che all'IRAP non si applichi il raddoppio dei termini in considerazione del fatto che il citato comma 3 richiama espressamente i reati di cui al D.Lgs. 74/2000, che prevede solo ed esclusivamente i reati in materia di imposte sui redditi e di IVA, l'Agenzia delle Entrate ogni qual volta operi un accertamento utilizzando il raddoppio dei termini, estende l'accertamento per le annualità "allargate" anche ai fini IRAP, alimentando il contenzioso tributario.

4. La Legge Delega fa salvi gli effetti relativi alle notifiche degli **atti di "controllo"**, mentre lo schema di decreto legislativo si riferisce agli **atti "impositivi"**. La differenza che ne scaturisce non è di poco conto. La formulazione governativa è senza dubbio a vantaggio del contribuente ed è corretto che lo sia trattandosi di norma di sfavore ed inoltre gli atti di controllo non sono precisamente individuati dalla normativa tributaria, in quanto termine non tecnico, e sarebbe stato disagevole individuarli e, soprattutto, molto spesso non vengono ritualmente "notificati", ma solo "consegnati" al contribuente. Pertanto per tutti i verbali di operazioni compiute, accessi, questionari, pvc, avvisi di irregolarità, avvisi bonari in genere, ecc., non scatta il raddoppio dei termini secondo la precedente disciplina che non contemplava una data ultima di invio della notizia di reato.
5. Permane la problematica degli **atti impositivi che possono ancora essere notificati fino alla data di entrata in vigore del Decreto Delegato** e che, trattandosi di data "mobile" e ancora non certa, potrebbe produrre la corsa all'emanazione da parte dell'Agenzia Entrate di avvisi di accertamento per anni antecedenti il 2010, conseguenti a tutti quegli atti di controllo già consegnati in anni precedenti, anche senza aver inviato la denuncia penale all'autorità giudiziaria. Tutto ciò, però, compatibilmente con le risorse dell'Agenzia che tra il 730 precompilato, la Voluntary disclosure e l'accelerazione imposta dal Direttore Orlandi per chiudere gli accertamenti relativi al 2010 entro il mese di giugno, poco si confà con una corsa accertativa relativa ad anni precedenti. L'alternativa potrebbe essere quella di applicare il nuovo regime a tutti gli atti notificati dopo la data di entrata in vigore della Legge Delega, ma è lo stesso legislatore delegante che ha individuato nella data di entrata in vigore dei decreti legislativi il termine in questione e, pertanto, occorre attenersi anche se il Governo ha latitato per troppo tempo e un articolato così breve si poteva produrre già nel mese di marzo del 2014.

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Ufficio di Presidenza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840
Via Sistina n. 121 - 00187 Roma
Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano
Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)
tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it



I.N.T. ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®

Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI

www.tributaristi-int.it

Si sarebbe evitato di creare disparità di trattamento tra contribuenti accertati e non accertati in questi ormai decorsi quindici mesi dalla Legge Delega, considerando che la stessa nello specifico è chiarissima, e ciò ha permesso la continuazione di un comportamento da parte dell' Agenzia sicuramente disdicevole ancorché legittimato, ma già modificato da una Legge Delega che non si è voluto attivare in tempi brevi.

Per la Commissione nazionale fiscalità
Il Coordinatore Consigliere nazionale
Giuseppe Zambon

Per il Consiglio nazionale
Il Presidente
Riccardo Alemanno

Libera Associazione di rappresentanza professionale costituita con atto del 15 aprile 1997 Reg. in Roma il 22 aprile 1997
al n.18632 Vol. 1-B mod. Atti Pubblici- modificato in data 19/07/2004 Reg. in Roma il 23/04/2004 mod. Atti Pubblici

Sede Nazionale
Uffici di Rappresentanza

Via Conca d'Oro n.300 - 00141 Roma - tel/fax 068103840

Via Sistina n. 121 - 00187 Roma

Via Adeodato Ressi n. 16 - 20125 Milano

Ufficio di Presidenza

Via M. Ferraris 70/72 - 15011 Acqui Terme (AL)

tel. 0144325024 - fax 0144329517 - e-mail tribint@tin.it