

I CONTENUTI DEL DECRETO CERTEZZA DEL DIRITTO

In attuazione della delega fiscale di cui alla legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo ha adottato uno schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente (di seguito, il “**decreto certezza del diritto**”).

Nel prosieguo, si analizzano criticamente le due principali questioni affrontate nel predetto decreto, ovvero la nuova disciplina dell’abuso del diritto/elusione e quella del cd. “raddoppio dei termini” di accertamento. Si tratta, in entrambi i casi, di novità particolarmente rilevanti, anche per i possibili riflessi sull’attuazione di altri concomitanti provvedimenti (si pensi, in proposito, alle interrelazioni tra nuova disciplina del “raddoppio dei termini” e la cd. *voluntary disclosure*).

La nuova disciplina dell’abuso del diritto/elusione

L’art. 1 dello schema di decreto certezza del diritto riscrive integralmente le disposizioni in materia di abuso del diritto ed elusione, in particolare riconducendo ad unità i predetti due istituti (con previsione da tempo sostenuta dalla più avveduta dottrina) e inserendone la relativa disciplina nel *corpus* dello Statuto del contribuente (*i.e.*, nel “nuovo” art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, che, tra l’altro, abroga l’attuale art. 37-*bis* del d.P.R. 600 del 1973).

Già la collocazione nell’ambito dello Statuto chiarisce la portata sistematica della novella normativa, destinata, auspicabilmente, ad incidere positivamente sul corretto dispiegarsi della libertà di iniziativa economica dei contribuenti e, in questo senso, ad attrarre, potenzialmente, investitori esteri fin qui disincentivati dalle lacune del “vecchio” sistema.

In effetti, la norma in commento, da salutare favorevolmente, prende le mosse dall’avvertita consapevolezza dei limiti dell’art. 37-*bis cit.*, che, originariamente introdotto come “norma di chiusura”, ha progressivamente visto svilita tale funzione, per effetto della giurisprudenza estensiva della Cassazione in materia di abuso del diritto. La previsione qui commentata muove, in effetti, dall’esigenza di restituire condizioni di certezza in *subiecta materia*, indicando con maggior puntualità (rispetto alla pregressa produzione giurisprudenziale) gli elementi costitutivi dell’abuso del diritto/elusione, peraltro mediante disposizioni orientate alla tutela della “*sostanza economica*” delle operazioni e delle “*ragioni extrafiscali, non marginali*” delle iniziative imprenditoriali.

Le condotte abusive del diritto. Dal punto di vista della tecnica legislativa, il novellato art. 10-*bis cit.*, nei primi tre commi, individua con puntualità: *i*) la definizione di “abuso del diritto” (comma 1), *ii*) i relativi elementi costitutivi, ovvero l’assenza di “*sostanza economica*” e la realizzazione di “*vantaggi fiscali indebiti*” (comma 2) e *iii*) l’esimente delle “*valide ragioni extrafiscali, non marginali*”, non marginali, anche di ordine amministrativo e gestionale, che rispondono a esigenze di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa (comma 3).

In particolare, il “nuovo” art. 10-*bis*, al comma 1, recita testualmente: “*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che (...) realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*”, per poi aggiungere, al successivo comma 2, che “*si considerano operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”.

Pertanto, alla luce del primo degli elementi costitutivi (*i.e.*, l’assenza di sostanza economica), per aversi abuso (del diritto) è necessario che l’operazione posta in essere non abbia alcun senso economico, essendo realizzata, essenzialmente, per ragioni fiscali. Dalla lettura combinata con il comma 2 è, infatti, abusiva l’operazione che non produce alcun effetto significativo diverso dal vantaggio d’imposta. Di conseguenza, ragionando *a contrariis*, quando un’operazione risulta idonea a produrre risultati diversi dai vantaggi fiscali, questa non può mai considerarsi abusiva del diritto, in quanto mancherebbe uno dei due elementi costitutivi del nuovo istituto dell’abuso. Se sussistono, infatti, i predetti effetti economici significativi, l’operazione non potrebbe essere considerata “*priva di sostanza economica*”, anche allorché generi vantaggi sotto il profilo impositivo.

Inoltre, per meglio esplicitare il concetto di “*sostanza economica*”, si indicano - a titolo non esaustivo - due tipici indici rivelatori della mancanza di detta sostanza, ovvero: da un lato, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e, dall’altro, la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. In pratica, per un giudizio sulla sostanza economica, è necessario vagliare l’operazione d’interesse sia sotto il profilo strettamente giuridico (civilistico), sia sotto quello della normalità economica e delle logiche di mercato. Infatti, per un verso, è necessario verificare che i singoli fatti, atti e contratti non celino - dietro le apparenti qualificazioni giuridiche - una causa negoziale diversa, eludendo le norme fiscali e i principi dell’ordinamento stesso. Per altro verso, è pure richiesto un giudizio di coerenza tra la forma giuridica dell’operazione concretamente prescelta e quella che, normalmente, viene utilizzata nelle prassi di mercato.

Per quanto concerne, invece, l’altro elemento costitutivo dell’abuso, ovvero la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, si osserva che, in base alla novella normativa in commento, si potrebbe trattare di benefici anche “non immediati”, purché in contrasto con le finalità delle singole norme fiscali applicate o con principi generali dell’ordinamento tributario.

Il decreto certezza del diritto traccia, poi, al terzo comma del nuovo art. 10-*bis cit.*, un’esimente all’applicazione delle norme sull’abuso del diritto, indicando, in guisa di corollario del precedente comma 2, una presunzione assoluta di non abusività delle operazioni giustificate da “*valide ragioni extrafiscali, non marginali*”. La formulazione normativa lascia intendere che le ragioni extra-fiscali possano (*rectius*: debbano) essere verificate anche al di là della “*sostanza economica*” di cui si è detto *supra*. In questa prospettiva, un’operazione può avere un vantaggio non tributario, non marginale, non quantificabile come interesse economico, ma che risponde a finalità organizzative e/o gestionali idonee a migliorare lo svolgimento dell’attività di impresa.

La considerazione che le valide ragioni economiche extra-fiscali debbano essere valorizzate su un piano diverso della “*sostanza economica*” è validata, del resto, quantomeno da due circostanze. La prima è puramente semantica ed è legata alla constatazione che la preoccupazione del legislatore di utilizzare due locuzioni diverse (“*sostanza economica*” e “*ragioni extra-fiscali non marginali*”) debba evidentemente intendersi come ispirata dalla volontà di alludere a concetti tra loro diversi. La seconda riguarda, invece, il fatto che se l’operazione in esame fosse connotata da una “*sostanza economica*” (così come definita dallo stesso decreto in commento), allora non ci sarebbe bisogno dell’esimente delle ragioni extra-fiscali non marginali, in quanto l’operazione non sarebbe elusiva/abusiva per definizione.

Non è, però, sempre vero il contrario. Infatti, pure se gli atti, i fatti e i contratti, tra loro collegati, sono privi di un effettivo interesse (*rectius*: sostanza) economico, “*in ogni caso*” (cfr. comma 3) non sono abusivi, se esistono valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali. Si potrebbe addirittura affermare che, nel comma 3, ci si voglia riferire proprio alle ragioni extra-fiscali non

puramente economiche (*i.e.*, oggettivamente quantificabili), in quanto la loro presenza o assenza ha già un effetto dirimente per la configurazione, ai sensi del comma 1, dell'abuso del diritto.

Le valide economiche extrafiscali, infine, per costituire un'esimente assoluta dall'applicazione della norma anti-abusiva, devono possedere la caratteristica della "non marginalità" e rispondere a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, anche sul piano organizzativo o gestionale. In tal senso, in caso di contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente potrebbe far valere l'esimente di cui al comma 3 dimostrando che, anche in presenza di un vantaggio fiscale, in realtà, le operazioni contestate hanno consentito, o ne hanno il fine, di far continuare l'attività imprenditoriale in termini migliorativi rispetto al passato. Si pensi, a titolo di esempio, a quei casi in cui, pur in assenza di un effettivo interesse economico, sia necessario procedere a una scissione per sanare i dissidi tra i soci.

Tuttavia, la norma fa riferimento, sul punto, unicamente agli esercenti imprese e attività professionali; pertanto, laddove il comportamento di una persona fisica che non svolga tali attività venga sindacato sulla base dell'abuso del diritto, la prova del contribuente dovrebbe riguardare unicamente le ragioni extra-fiscali non marginali, atteso che il riferimento ai miglioramenti strutturali e funzionali risulterebbe per essi non pertinente.

In definitiva, volendo tracciare un nesso di correlazione tra i concetti di "*sostanza economica*" e "*valide ragioni extrafiscali, non marginali*", si osserva che, mentre il primo si riferisce a una condizione, potenzialmente e oggettivamente, quantificabile in termini puramente economici (*i.e.*, faccio l'operazione perché guadagno qualcosa), il secondo riguarda un miglioramento delle condizioni di svolgimento e funzionamento dell'attività imprenditoriale o professionale, anche se tale implementazione non risulti suscettibile di un'oggettiva misurazione, in termini puramente economici.

Garanzie procedurali. Talune novità di rilievo riguardano, poi, i profili procedimentali della contestazione di abuso (del diritto), rispetto ai quali l'approccio dello schema di decreto in commento appare decisamente più garantista di quello fatto proprio, fin qui, nella giurisprudenza del Supremo Collegio. Da questo punto di vista, si segnalano:

1. la fissazione dell'*onus probandi* a carico dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alla dimostrazione del disegno abusivo (*i.e.*, operazione priva di sostanza economica e volta essenzialmente a produrre indebiti vantaggi fiscali);
2. l'obbligo – a pena di nullità – di motivare l'accertamento fiscale mediante puntuale individuazione delle ragioni di "abusività" della condotta (vedi punto precedente);
3. la necessità di forme preventive di contraddittorio, che consentano al contribuente di evitare il contenzioso, dimostrando, sin da subito, le valide ragioni extra-fiscali ("*non marginali*") delle operazioni contestate.

Escluso il primo punto, già desumibile - ad avviso di chi scrive - dall'attuale quadro ordinamentale, si tratta di principi, per certi versi, di "rottura" rispetto al passato. In particolare, l'obbligo di motivazione dell'atto d'accertamento contraddice l'indirizzo fin qui emerso nella giurisprudenza della Suprema Corte, secondo cui l'abuso può essere contestato pure in corso di giudizio, anche qualora la pretesa fiscale sia stata altrimenti motivata nell'atto originario. Si tratta di un principio condivisibile, non solo per elementari considerazioni di tutela del contribuente e certezza giuridica, quanto anche per ragioni di coerenza sistematica: il processo tributario ha, infatti, natura "impugnatoria", cosicché l'oggetto del contendere è necessariamente delimitato dalla motivazione della pretesa fiscale indicata nell'ambito dell'atto introduttivo (impugnato), senza possibilità di rilevanti integrazioni in corso di causa. Si auspica, però, che, nell'applicazione pratica, non si pervenga in sede giurisprudenziale alla rilevanza *ex officio* delle contestazioni elusive/abusiva, magari facendo un'applicazione artificiosa sul principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Infine, il decreto impone l'obbligo del preventivo contraddittorio, in tal senso fissando garanzie procedimentali analoghe a quelle previste dall'abrogato art. 37-*bis*, comma 4, del d.P.R. n. 600 del

1973 in relazione alle contestazioni anti-elusive. La norma dovrebbe presumibilmente porre fine al dibattito recentemente alimentato da una criticata posizione del Supremo Collegio (Cass., ordinanza n. 24739/2013), con la quale la Corte ha sollevato la questione di legittimità costituzionale del comma 4 *cit.* (e della sanzione ivi prevista di nullità dell'accertamento non preceduto, almeno 60 giorni prima, dalla richiesta di chiarimenti). Ciò, sul presupposto che l'art. 37-*bis* costituisce una norma "speciale" rispetto al principio generale dell'abuso del diritto, per il quale non è previsto *ex lege* alcun obbligo di preventivo contraddittorio. Pure a prescindere dai profili d'intrinseca sindacabilità della posizione giurisprudenziale in esame, per contrarietà con il diritto comunitario e con il precetto costituzionale di imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.), è evidente che l'obbligo di contraddittorio preventivo, fissato dalla delega anche in relazione alle contestazioni di abuso del diritto, è destinato a destituire del suo stesso esplicito fondamento la posizione della Cassazione.

Riflessi penali. L'art. 1, comma 13, dello schema di decreto certezza del diritto prevede espressamente che "*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*".

A ben vedere, si tratta di una disposizione tanto dirompente, quanto apprezzabile: se l'abuso del diritto si configura - per sua stessa definizione - solo allorché "*nel rispetto formale delle norme fiscali*", si "*realizzano vantaggi fiscali indebiti*" (aggirando la *ratio*, ma non violando alcuna norma), allora la prevista mancata rilevanza penal-tributaria dell'abuso (del diritto) si spiega con i principi generali di legalità, tassatività e irretroattività della legge penale (art. 25 Cost.).

Commento alla norma. Senza dubbio la norma in commento è da valutare positivamente, sia con riferimento alla più chiara identificazione delle fattispecie elusive/abusive del diritto, sia con riguardo ai profili procedurali e di rilevanza penal-tributaria. La normazione di dettaglio, anche in relazione ai profili definitori, dovrebbe scongiurare il rischio di un eccessivo ruolo suppletivo della giurisprudenza, notoriamente foriero di incertezze applicative e, dunque, di disincentivo all'iniziativa economica privata.

In effetti, lo schema di decreto dimostra, sul punto, piena consapevolezza dei problemi emersi nel vigore dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove cerca di porvi un argine tutto sommato equilibrato. La formulazione della nuova norma, in effetti, dovrebbe scongiurare il rischio che, come accaduto in passato, il contribuente possa essere messo nella condizione di doversi sempre ingegnare per scegliere la strada negoziale più onerosa fiscalmente.

D'altro canto, vanno salutate con favore anche le nuove garanzie procedurali imposte dalla norma in esame, per evitare il rischio - purtroppo non estraneo alla prassi applicativa pre-delega - di formulazione di accuse di abuso (del diritto) direttamente in contenzioso. Così come è apprezzabile, anche dal punto di vista sistematico, la scelta di eliminare qualsivoglia conseguenza penale, rendendo l'abuso stesso contestabile, sotto il profilo sanzionatorio, unicamente in relazione ai profili amministrativi.

La nuova disciplina del "raddoppio dei termini" e i rapporti con la *voluntary disclosure*

La nuova norma. L'art. 2 dello schema di decreto in commento riforma, altresì, in senso restrittivo, l'ambito applicativo dell'istituto del cd. "raddoppio dei termini", a mente del quale gli ordinari termini decadenziali per l'azione accertatrice (*i.e.*, entro il 31 dicembre del quarto anno d'imposta successivo) possono essere raddoppiati in caso di trasmissione *ex art.* 331 c.p.p. di una notizia di reato per una delle fattispecie (penal-tributarie) di cui al Lgs. n. 74 del 2000.

In particolare, accogliendo un indirizzo già manifestato - in vigenza della vecchia formulazione - dalla più recente giurisprudenza di merito tributario, l'art. 2 *cit.* condiziona l'applicabilità della norma sul "raddoppio dei termini" alla trasmissione della predetta notizia entro il termine ordinario

di decadenza anzi indicato. Ciò, con riferimento a tutti gli impositivi notificati dopo l'entrata in vigore del decreto stesso.

Considerazioni critiche. Anche tale disposizione va certamente salutata con favore, nella prospettiva di semplificare e restituire maggior certezza di rapporti Fisco-contribuente, in un ambito (*i.e.*, quello della legittima applicazione del termine "lungo") costantemente al centro delle doglianze del contribuente in sede contenziosa. Nella prassi applicativa attuale, l'Amministrazione finanziaria ritiene operante il "raddoppio" anche quando non esistano i "presupposti" per la denuncia *ex art.* 331 c.p.p. (e.g., reato estinto o prescritto), con posizione contestata dalla giurisprudenza di merito (CTR Umbria n. 237/2011 e n. 41/2012; CTP Ancona n. 102/2013 e 152/2013), ma accolta in una recente pronuncia del Supremo Collegio (Cass., n. 94/2015).

La formulazione dell'attuale schema di decreto lascia, però, emergere qualche elemento di perplessità, auspicabilmente da eliminare nel successivo *iter* attuativo dello schema di decreto. Ad esempio, la norma nel subordinare la legittimità del "raddoppio" all'intervenuta notizia di reato *ex art.* 331 c.p.p. entro il termine ordinario per l'accertamento, fa riferimento alla presentazione o trasmissione "*da parte dell'Amministrazione finanziaria*". Non è da escludersi, dunque, che tale precisazione possa interpretarsi nel senso di dover escludere dal nuovo limite l'eventuale denuncia da parte di soggetti terzi (rispetto all'Amministrazione stessa), come nel caso di iniziative di verifica avviate sulla base di segnalazioni provenienti da un pregresso procedimento penale. Si tratterebbe, però, di un esito contrastante con la finalità di assicurare maggiore certezza dei tempi d'accertamento sottesa alla stessa novella normativa e di evitare asimmetrie tra i diversi soggetti deputati all'invio dell'anzidetta denuncia.

Inoltre, la nuova norma non si applica agli "*atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto*". Tale soluzione non appare pienamente soddisfacente: vista la natura eminentemente interpretativa dell'intervento, sarebbe stato preferibile estenderne la portata in senso retroattivo, con il solo limite degli atti impositivi non ancora divenuti definitivi (del resto, tale impostazione era stata accolta nella prima versione del provvedimento). Ciò, anche per evitare effetti discriminatori, contrari al precetto costituzionale di uguaglianza (art. 3 Cost.), a sfavore di soggetti che, in relazione alla medesima fattispecie e alla stessa annualità, si siano già visti recapitare avvisi di accertamenti, non più notificabili in base alla novella in commento.

In ogni caso, sarebbe quantomeno auspicabile che la precedente disciplina sul "raddoppio dei termini" si renda applicabile unicamente agli atti impositivi già notificati alla data di approvazione della delega, in modo da evitare di far ricadere sul contribuente i ritardi del legislatore nell'attuazione della delega stessa. Ciò anche ove dovesse prevalere l'indirizzo, già autorevolmente sostenuto, di equiparare atti impositivi e altri atti di controllo (e.g., PVC) già notificati.

Si allega, sul punto, un contributo già pubblicato per il Sole24Ore.

RADDOPPIO DEI TERMINI DA CORREGGERE

di Maurizio Leo

Con uno schema di decreto recentemente approvato in Consiglio dei Ministri e trasmesso alle Camere, si è trovata una soluzione all'annosa questione del raddoppio dei termini per l'accertamento, dando finalmente attuazione ai principi della legge delega. I problemi posti nell'immediato dalla norma, però, meritano un'ulteriore riflessione e, probabilmente, un intervento correttivo.

Le nuove disposizioni, in particolare, sono contenute nello schema di decreto sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente. L'art. 2, infatti, modificando l'art. 43, co. 3, del D.P.R. 600/73 e l'art. 57, co. 3, del D.P.R. 633/72, precisa che il raddoppio non opera qualora la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari previsti per l'accertamento fiscale. Ciò, tuttavia, facendo salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del

decreto legislativo. Il problema parrebbe, quindi, in via di soluzione, in quanto, a differenza che nel passato, i termini decadenziali non saranno sempre e comunque raddoppiati.

È da premettere che la scelta di collegare l'applicabilità del nuovo regime alla data di notifica dell'atto è, di per sé stessa, discutibile. In effetti, si viene a creare una disparità di trattamento tra soggetti che hanno commesso violazioni analoghe, ma che risultano o meno, per un certo anno, debitori d'imposta esclusivamente in ragione di un elemento fattuale: la notifica dell'atto impositivo. Notifica, collegata alla data di entrata in vigore del decreto, che potrebbe essere diversificata per i motivi più vari e che, comunque, non sembrano degni di generare situazioni giuridicamente diverse. È legittima questa scelta? È in linea con il principio di uguaglianza? Lo valuterà, con tutta probabilità, la Consulta, alla quale potrebbe essere rimessa la questione di compatibilità tra le nuove norme e la Costituzione. Sono chiare le ragioni che hanno indotto il Legislatore a compiere tale scelta, ma siamo sicuri che non si genereranno, in futuro, buchi di bilancio, nel caso di una pronuncia di incostituzionalità (mancato adeguamento delle pensioni *docet*)?

La scelta fatta è, in ogni caso, destinata, almeno nel breve termine, a generare più di un imbarazzo. Si pensi ai (numerosi) PVC già emessi e per i quali potrebbe realizzarsi una istruttoria più veloce (troppo veloce?) allo scopo di evitare il rischio che, con l'entrata in vigore delle nuove norme, si decada dal potere di emettere atti impositivi. E ciò malgrado la necessità, recentemente ribadita dalla Suprema Corte, di rispettare il termine di 60 giorni dalla notifica del PVC, per emettere il correlato avviso di accertamento. Ma tant'è.

A questo punto occorre riflettere su quale sia la data di notifica più corretta cui collegare l'applicazione del nuovo regime, tentando, però, di rispettare la coerenza dell'ordinamento e l'affidamento del contribuente. Da questo punto di vista non può tacersi come il principio oggi tradotto nel decreto era già contenuto - in maniera, peraltro, sufficientemente chiara - nella legge delega. Ma allora, se così è - e così è! - non sarebbe più logico applicare il nuovo regime a tutti gli atti notificati successivamente alla data di entrata in vigore della legge delega? Ecco allora un intervento possibile, e probabilmente auspicabile, che potrebbe essere realizzato in Parlamento. Sarebbe, in effetti, il modo più "elegante" di fare un parziale "ravvedimento operoso" rispetto al comportamento di un legislatore delegato che per troppo tempo ha latitato, contribuendo a ingenerare disuguaglianze e arbitraggi che giustificare, francamente, è difficile. D'altra parte è a partire dall'entrata in vigore della delega che è chiaro come il raddoppio automatico dei termini di accertamento è da considerare un comportamento illegittimo (da tutti censurato, comprese alcune pronunce di merito). Allora che senso ha continuare nell'errore fino alla data di entrata in vigore del decreto legislativo? Errare è umano, ma perseverare è diabolico.

E', peraltro, il caso di precisare che la nuova norma sul "raddoppio" è destinata a incidere su altri provvedimenti di concomitante attuazione, con particolare riferimento alla procedura della cd. collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), da cui il legislatore si attende un notevole afflusso di capitali dall'estero e cospicue nuove entrate per lo Stato.

I rapporti tra la norma in commento e le disposizioni in materia di *voluntary* sono analizzate nell'articolo di seguito riprodotto, pubblicato per la rivista Il Fisco.

VOLUNTARY DISCLOSURE E RADDOPPIO DEI TERMINI: TUTTO RISOLTO?

di Maurizio Leo

Sembra finalmente riavviato l'iter di attuazione della riforma fiscale. Lo scorso 21 aprile, infatti, in Consiglio dei ministri, sono stati approvati tre decreti legislativi, contenenti molte misure attuative. Tra queste, quella che sembra di maggiore attualità concerne la nuova normativa sul raddoppio

dei termini di accertamento. Le modifiche recate all'art. 43 del D.P.R. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. 633/72 sono, poi, particolarmente importanti, perché sono in grado di incidere, positivamente, anche sulla "nuova" procedura di collaborazione volontaria. Scopo del presente intervento è proprio quello di chiarire, una volta evidenziato il quadro di riferimento a normativa vigente, quali siano le possibili interrelazioni che si verranno a determinare tra le nuove disposizioni sui termini decadenziali di accertamento e la procedura di collaborazione volontaria.

1. PREMESSA

Siamo certamente in una fase importante sul piano della normativa fiscale, in quanto si stanno realizzando, parallelamente, due interventi normativi in grado di incidere fortemente sull'ordinamento tributario, in generale, e sulle scelte di convenienza dei contribuenti, più in particolare. Si sta dando attuazione, infatti, a due provvedimenti importanti: la legge delega di riforma fiscale e la nuova procedura di collaborazione volontaria.

Il primo intervento di rilievo, come detto, riguarda la delega conferita al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita: la c.d. delega fiscale di cui alla legge n. 23 del 2014. Un legge che, fatta eccezione per la revisione della disciplina relativa al sistema estimativo del catasto dei fabbricati, non contiene una riforma sostanziale e strutturale dell'ordinamento tributario¹, ma una serie di interventi di dettaglio, per così dire di "manutenzione" dell'ordinamento tributario. Le direttive affidate al Legislatore delegato hanno l'obiettivo di risolvere alcune rilevanti problematiche, riscontrate negli ultimi anni, con riguardo, in particolare, al piano della certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente. In attuazione di questa parte della delega fiscale, il Consiglio dei Ministri, lo scorso 21 aprile, ha approvato un apposito decreto legislativo in cui, tra l'altro, ha "messo mano" alle disposizioni in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento.

Il secondo intervento normativo che ha visto la luce di recente, dopo un *iter* parlamentare non breve, è la c.d. "*voluntary disclosure*" di cui alla legge n. 186 del 2014, ossia la legge, in vigore dal 1° gennaio di quest'anno, recante le disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero, nonché le disposizioni in materia di autoriciclaggio.

Il citato provvedimento ha assunto particolare rilevanza per i contribuenti e per gli operatori del settore per almeno due ragioni. *In primis*, perché si pone come l'ultima possibilità per regolarizzare patrimoni illegittimamente detenuti all'estero (evitando, peraltro, il rischio di incorrere nel nuovo reato di autoriciclaggio²). *In secundis*, perché, da non pochi mesi, l'accesso alla procedura (pre)occupa contribuenti e professionisti dato che l'*iter* di collaborazione può essere anche molto complesso. Infatti, la logica della *disclosure* è quella di abbandonare il "modello del condono" (e i meccanismi forfettari insiti nello stesso), per indurre il contribuente a regolarizzare la propria posizione, ricostruendo e versando, analiticamente, tutte le imposte non pagate nei periodi ancora accertabili alla data di presentazione dell'istanza di accesso alla procedura.

Ecco, proprio in questo aspetto, ossia nella corretta ricostruzione dei periodi d'imposta ancora accertabili, si incrociano i due provvedimenti; quella del raddoppio dei termini nell'ambito della *disclosure*, infatti, resta ancora la principale tematica irrisolta, vista anche la sua notevole portata applicativa. Quanto costa la *voluntary disclosure*, infatti, dipende da quanti anni sono accertabili e, come tali, vanno inclusi nell'istanza.

¹ Come, invece, era accaduto in precedenza con la riforma dell'inizio degli anni '70, la c.d. legge Visentini-Cosciani, la mini-riforma Visco degli anni 1996/1997, che ha introdotto l'Irap e la Dit, e, da ultimo, con la riforma Berlusconi-Tremonti del 2001, che ha abrogato l'Irpeg e introdotto l'I.R.E.S..

² Peraltro, considerato che, in applicazione della predetta legge, l'Italia ha stipulato una serie di accordi per eliminare il segreto bancario e incentivare lo scambio informativo con quei Paesi che per anni sono stati considerati paradisi fiscali (i.e., Svizzera, Montecarlo, Lussemburgo, ecc.), chi non dovesse regolarizzare la propria posizione nell'ambito della *disclosure*, in futuro, potrà essere facilmente "scovato" dal Fisco italiano.

2. IL QUADRO DI RIFERIMENTO “A NORMATIVA VIGENTE”

Come anticipato, la legge istitutiva della *disclosure* prevede che la richiesta di collaborazione debba riguardare tutte le violazioni ancora accertabili degli obblighi di monitoraggio e tutte le infedeltà dichiarative commesse fino al 30 settembre 2014.

Va premesso, quanto agli obblighi di monitoraggio, che gli atti di contestazione delle sanzioni possono essere notificati entro il quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, quindi, accedendo alla *disclosure*, la regolarizzazione deve riguardare tutti i periodi d'imposta dal 2009 in poi. Tale termine di accertamento quinquennale è raddoppiato, in applicazione dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009, se le consistenze occultate al Fisco sono state detenute in Paesi *black list*. Pertanto, in questi casi, le annualità per le quali il contribuente deve regolarizzare le omissioni di monitoraggio sono quelle dal 2004 in poi. Unica eccezione, per evitare il “raddoppio” di cui all'art. 12, è che le stesse consistenze risultino, anche per tutto il periodo dal 2004 al 2008, in uno dei Paesi *black* recentemente sottoscrittori (*i.e.*, entro il 2 marzo scorso) di un accordo per lo scambio d'informazioni in applicazione dell'art. 26 del modello Ocse³.

Più complessa è invece la questione dell'ambito temporale di applicazione della procedura con riferimento alla regolarizzazione di redditi occultati al Fisco. In questo caso, infatti, i termini di accertamento possono essere raddoppiati in due casi: (i) per effetto del già citato art. 12, che prevede un raddoppio dei termini “automatico”⁴, operante per il solo fatto di detenere le consistenze in uno Stato *black list*; e/o (ii) per effetto degli articoli 43, comma 3, del d.P.R. 600/73 e 57, terzo comma, del d.P.R. 633/1972, disposizioni operanti laddove sussistano le condizioni per la segnalazione all'autorità giudiziaria di una condotta penalmente rilevante. La versione attualmente in vigore delle predette disposizioni stabilisce, in particolare, che i termini sono raddoppiati “*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*”.

Ne deriva che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, i termini di accertamento ordinari possono essere “raddoppiati” laddove ricorrano le condizioni che obbligherebbero all'inoltro di una denuncia penale a carico del contribuente. Una conferma è venuta dalla circolare n. 10/E del 2015, diffusa dall'Agenzia delle Entrate che si è limitata a richiamare la normativa, affermando che sia in tema di *voluntary* nazionale, che internazionale, ove sussista il “presupposto” per l'obbligo di denuncia, gli anni accertabili si raddoppiano, anche a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura comporti la non punibilità dei reati penal-tributari. Certamente, alla luce dell'incompletezza del quadro normativo di riferimento e della mancata attuazione della delega, non ci si poteva aspettare molto di più da un documento di prassi di natura sostanzialmente interpretativa dell'esistente normativo.

Qualche ulteriore (e breve) considerazione sul punto, però, mi pare necessaria.

In primo luogo, è opportuno ricordare quale sia la *ratio legis* delle disposizioni che consentono un raddoppio dei termini. Essa, in effetti, va ricercata nella volontà del Legislatore di consentire al Fisco di non rischiare la decadenza dal potere di accertamento in tutti i casi nei quali l'istruttoria sul piano amministrativo può recepire, e arricchirsi, di elementi raccolti nell'ambito dei paralleli procedimenti penali. Procedimenti nei quali potrebbero essere acquisiti dati, informazioni e notizie eccezionalmente rilevanti, anche in considerazione dei più penetranti poteri di indagine di cui si

³ Più precisamente, le condizioni previste dalla legge per rendere non operativo il raddoppio dei termini previsto dall'art. 12 del d.l. 78/2009 sono: a) la sottoscrizione entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge sulla collaborazione volontaria di una convenzione che preveda un effettivo scambio di informazioni tra il Paese menzionato nel D.M. 4 maggio 1999 o nel D.M. 21 novembre 2001 e l'Italia; b) il rilascio all'intermediario finanziario estero dell'autorizzazione a trasmettere alle Autorità fiscali italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria; c) in caso di trasferimento delle attività oggetto di emersione ad altro intermediario, il rilascio di tale autorizzazione entro 30 giorni dal trasferimento e la trasmissione di tale autorizzazione alle Autorità fiscali italiane entro 60 giorni dal trasferimento.

⁴ La disapplicazione della norma può intervenire, però, alle medesime condizioni sopra evidenziate con riferimento al tema del monitoraggio fiscale.

dispone sul piano penale. Ebbene, per quanto contenuto nella legge 186/2014 (che, come noto, individua cause di non punibilità con riferimento ai principali reati tributari), laddove si attivi una procedura di *voluntary disclosure* nessun processo penale si terrà mai e, quindi, nessuna indagine verrà svolta, nessuna nuova prova o informazione utile all'accertamento tributario potrà essere attinta o trasferita al procedimento amministrativo. Ne deriva che una applicazione generalizzata della normativa sul raddoppio nell'ambito della procedura appare, quantomeno, incoerente con la logica che ha portato alla introduzione dell'istituto del raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale.

Ciò premesso, è chiaro che il tema *de quo* è destinato, in assenza di un intervento normativo (*infra*), a impattare negativamente sul buon esito della nuova procedura di collaborazione volontaria. I contribuenti, infatti, sono, allo stato, in una situazione di imbarazzo perché, per un verso, sono esposti al rischio di accessi ispezioni o verifiche (non inibite per legge fino alla "chiusura" della finestra di accesso alla procedura) e, per un altro verso, non trovano conveniente proporre l'istanza, in quanto è auspicato, e ormai atteso, un intervento che, incidendo proprio sui termini entro cui esercitare l'azione di accertamento, impatterà certamente sul debito d'imposta complessivo da *voluntary disclosure*.

Non sorprendono, in questa ottica, i numeri "non altissimi" (come definiti dalle Entrate) d'istanze pervenute all'Ucifi. Essi, infatti, trovano origine anche nella situazione "poco chiara" relativa alla ricostruzione dei periodi d'imposta ancora accertabili e da inserire, quindi, nell'istanza⁵.

Alla luce di queste riflessioni sono apparse, da subito, poco chiare le ragioni che avevano indotto il Legislatore della *voluntary* a non prevedere una causa di disapplicazione specifica, da realizzarsi nell'ambito della procedura, degli articoli 43 del D.P.R. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. 633/72. Ciò anche in considerazione del chiaro indirizzo di riforma in senso restrittivo contenuto nella delega fiscale.

3. IL DECRETO LEGISLATIVO APPROVATO IN CONSIGLIO DEI MINISTRI E I (POSSIBILI) EFFETTI SULLA *VOLUNTARY DISCLOSURE*

Nel complesso scenario (molto) sinteticamente delineato *supra*, si innesta il più volte citato decreto legislativo approvato in Consiglio dei Ministri che dà attuazione ai criteri direttivi fissati dalla delega fiscale.

Le disposizioni di interesse, in particolare, sono contenute nello schema di decreto sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente. L'art. 2, infatti, modificando l'art. 43, co. 3, del D.P.R. 600/73 e l'art. 57, co. 3, del D.P.R. 633/72, precisa che il raddoppio non opera qualora la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari previsti per l'accertamento fiscale.

Ne deriva che, mentre nella situazione attuale, l'amministrazione finanziaria può beneficiare del raddoppio dei termini anche se la denuncia è stata presentata a termini ordinari ormai spirati, per il futuro il raddoppio sarà possibile "*soltanto in presenza di un effettivo invio della denuncia*" nel caso del mancato spirare dei termini ordinari per l'accertamento fiscale. Quanto al diritto transitorio, il decreto legislativo fa salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. In sostanza, in attuazione della delega, si passa a un raddoppio dei termini di accertamento "condizionato" e non operante in via pressoché automatizzata, per tutti gli avvisi emessi successivamente alla pubblicazione del decreto legislativo.

Ciò premesso, gli effetti sulla riuscita della *voluntary disclosure* potrebbero essere particolarmente significativi. Infatti, nella prospettiva dei contribuenti che intendano aderire alla procedura, in tutti i casi in cui non sia già intervenuta la notizia di reato, gli anni da regolarizzare fiscalmente saranno

⁵ Per completezza di analisi va detto, però, che le variabili in grado di incidere sulle valutazioni dei contribuenti sono varie e complesse, collegandosi principalmente all'onerosità, anche operativa, del procedimento, alla copertura penale solo "parziale", al principio c.d. dell'all in e ai connessi effetti delatori per i terzi, oltre che alla possibilità di potersi esporre a nuovi controlli e accertamenti.

“solo” quelli dal 2010 al 2013, quanto alle imposte sui redditi (e dal 2009 al 2013, quanto alle violazioni in tema di monitoraggio fiscale). Ciò con conseguente riduzione delle imposte e delle sanzioni dovute, oltre che dei correlati oneri di ricostruzione documentale della storia dei capitali oggetto di regolarizzazione⁶.

3. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Insomma, tutto pronto per il “decollo” della *voluntary disclosure*?

Forse no, perché, come anticipato, i tempi dei diversi interventi, allo stato, non sembrano gestiti in modo coordinato.

Bisogna tenere presente, innanzitutto, che quello diffuso dal Consiglio dei Ministri è “solo” uno schema di decreto legislativo. Ciò significa che le disposizioni in esso contenute non sono immediatamente vigenti. Il decreto, infatti, inviato alle Commissioni per i pareri di rito, dovrà poi essere nuovamente approvato, in via definitiva, dal Governo.

In questa prospettiva, le nuove norme sul raddoppio dei termini potrebbero avere, almeno nell'immediato, un effetto esattamente opposto rispetto a quello auspicato: il blocco completo di tutte le istanze di *disclosure*, in attesa che il quadro di riferimento si definisca completamente.

In effetti, il rischio è che si crei, tra i soggetti interessati dal c.d. raddoppio dei termini, un diverso trattamento tra chi presenterà l'istanza prima dell'approvazione del decreto (o l'ha già presentata) e chi la presenterà dopo: i primi dovranno comunque indicare, tra le annualità oggetto della procedura, i periodi d'imposta dal 2006, i secondi, potranno limitarsi a far emergere gli elementi rilevanti limitatamente ai periodi dal 2010.

Poi, una volta passata la palla all'Amministrazione Finanziaria, potrebbero determinarsi gli “intrecci” più vari.

Qualche esempio.

Chi riceverà l'invito contraddittorio in costanza della normativa attualmente in vigore riceverà atti con il ricalcolo delle imposte dovute anche con riguardo a periodi d'imposta, dal 2006 al 2010, che diventeranno inaccertabili forse solo pochi giorni dopo.

Chi riceverà l'invito al contraddittorio dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo riceverà atti con il ricalcolo delle imposte dovute, ma solo con riguardo alle annualità dal 2010. Ma, in questo caso, qualcuno potrà obiettare al funzionario che se fosse stato più “rapido” nell'istruttoria avrebbe recuperato allo Stato un maggior gettito?

Pochi esempi che non tengono, poi, conto di ulteriori variabili che pure, concretamente, avranno un peso molto rilevante, quali i tempi di invio della relazione illustrativa o quelli necessari per istruttorie, il più delle volte complesse, e per eventuali integrazioni documentali o dettagli di analisi.

Intanto, tra incertezze operative e dubbi sulla questione del raddoppio dei termini, sono già passati cinque dei nove mesi concessi al contribuente per aderire alla procedura di collaborazione volontaria e agli uffici per valutare le istanze presentate.

Probabilmente vale ancora la pena che i contribuenti attendano che il quadro si definisca ulteriormente e definitivamente. Ma il tempo scorre e settembre 2015 è ormai (troppo) vicino.

⁶ Tale osservazione, ovviamente, è valida con riferimento al raddoppio dei termini collegato alla presentazione della notizia di reato, ossia quello previsto dagli artt. 43 del d.P.R. 600/1973 e 57 del d.P.R. 633/1972. Nei casi di raddoppio dei termini ai sensi dell'art. 12 del d.l. 78/2009 restano valide le considerazioni già formulate nel paragrafo 2.