



Udine – Palazzo Torriani
martedì, 13 gennaio 2015 - dalle ore 14.30 alle 18.15

NOVITA' TRIBUTARIE 2015
Dai primi Decreti di attuazione della cd. Riforma dell'ordinamento tributario 2014
alla Legge di Stabilità 2015 e oltre

*a cura di **Luca Lunelli***
dottore commercialista e tributarista in Udine

0. SOMMARIO

1. La c.d. <i>voluntary disclosure</i> . Prime indicazioni	pag.	2
2. Modifiche agli istituti deflativi del contenzioso tributario.....	pag.	9
3. Modifiche dirette e indirette (attraverso il c.p.c.) al processo tributario.....	pag.	13
4. Sullo schema di decreto legislativo in tema di “certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”: l’abuso del diritto e il raddoppio dei termini di accertamento..	pag.	14
5. Adempimenti <i>black list</i> e nuovi riferimenti per l’individuazione dei c.d. Paesi a fiscalità privilegiata	pag.	20

- aggiornamento all'8 gennaio 2015 -

1. La c.d. *voluntary disclosure*. Prime indicazioni

▪ Riferimenti normativi: Artt. da 5-*quater* a 5-*septies*, D.L. 167/1990

(Introdotti dalla Legge 15.12.2014, n. 186, in G.U. n. 292 del 17.12.2014, in vigore dal 1.1.2015)

La Legge 15.12.2014, n. 186 ha inserito, nell'ambito del D.L. 167/1990, quattro nuovi articoli (da 5-*quater* a 5-*septies*) volti a disciplinare l'istituto della *voluntary disclosure* che consente al contribuente di regolarizzare le **violazioni - commesse fino al 30 settembre 2014** - degli obblighi di dichiarazione degli investimenti e delle attività costituite o detenute all'estero.

A tal fine, il contribuente deve, **entro il 30 settembre 2015**, presentare all'Agenzia delle Entrate una istanza di definizione contenente la indicazione di tutti gli investimenti e le attività detenute in violazione degli obblighi di monitoraggio, relativamente a tutti i periodi di imposta ancora accertabili; versare le relative imposte, interessi e sanzioni tributarie ridotte e provvedere al rimpatrio fisico o giuridico dei predetti investimenti e attività.

La conclusione della procedura comporta la esclusione della punibilità per alcuni delitti tributari, nonché per i delitti di riciclaggio e autoriciclaggio¹ aventi ad oggetto gli investimenti e le attività oggetto di emersione.

La procedura può essere utilizzata anche da soggetti diversi dai destinatari degli obblighi di monitoraggio per sanare le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, Irap, Iva, e della dichiarazioni dei sostituti di imposta commesse fino al 30 settembre 2014 (c.d. *voluntary disclosure* interna o domestica).

1.1. *Voluntary disclosure estera*

1.1.1. Ambito soggettivo

La istanza di collaborazione può essere formulata dalle **persone fisiche, dagli enti non commerciali e dalle società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.II.RR.** (compresi i c.d. "titolari effettivi"), **residenti** nel territorio dello Stato, **soggetti** all'obbligo di dichiarazione degli investimenti e delle attività detenute all'estero (**obblighi di monitoraggio – compilazione quadro RW**), relativamente alle **violazioni commesse fino al 30 settembre 2014**.

Ai soli fini della presente procedura, nel caso di più titolari degli investimenti e delle attività detenute all'estero, la relativa disponibilità si considera, salvo prova contraria, ripartita in parti uguali tra tutti i soggetti.

¹ Di cui all'art. 648-ter.1, c.p., introdotto dall'art. 3 della (stessa) L. 15.12.2014, n. 186.

1.1.2. Ambito oggettivo

Oggetto della emersione devono essere **tutti** gli investimenti e le attività finanziarie detenute (anche indirettamente o per interposta persona) all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio, relativi a tutti i periodi di imposta ancora accertabili. Si tratta, ad esempio, dei conti correnti, delle polizze assicurative, delle partecipazioni, degli immobili, delle imbarcazioni, dei beni mobili iscritti in pubblici registri, etc..

1.1.3. Cause ostative e preclusioni

Il contribuente (o il soggetto solidalmente responsabile o il concorrente nel reato) **non può valersi di questo istituto qualora abbia avuto formale conoscenza di accessi ispezioni o verifiche**, o dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento o di procedimenti penali, relativi all'ambito applicativo della disposizione.

La procedura non può essere attivata più di una volta.

1.1.4. Sintesi della procedura

Per usufruire dell'istituto, il contribuente, con la (necessaria) collaborazione di un professionista, deve presentare – **entro il 30 settembre 2015** – una **istanza all'Agenzia delle Entrate** (una bozza, aggiornata al 9.12.2014, è già presente sul sito dell'A.E.), contenente la indicazione di tutti gli investimenti e le attività costituiti o detenuti all'estero, relativamente a tutti i periodi ancora accertabili, corredata dei documenti e delle informazioni necessari per la ricostruzione degli eventuali maggiori imponibili da essi derivanti ai fini delle imposte sui redditi, IRAP, IVA e contributi previdenziali (art. 5-*quater*). Da tenere presente che l'istanza e la documentazione da presentare devono essere corredati da una relazione illustrativa da parte del professionista incaricato, volta anche a "spiegare" la "storia" delle attività estere a partire dalla loro data di costituzione.

La documentazione e le informazioni devono essere completi e veritieri e risultare da apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che il contribuente è tenuto a rilasciare al professionista incaricato dell'espletamento della procedura. La presentazione di documentazione o informazioni, in tutto o in parte, falsi o non rispondenti al vero comporta la sanzione penale della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (art. 5-*septies*).

Una volta ricevuta la istanza, l'Agenzia delle Entrate:

- può anche richiedere ulteriori informazioni o documenti integrativi di quelli già presentati; dopodichè
- invia al contribuente un invito a comparire contenente il calcolo delle imposte, sanzioni e interessi dovuti;
- irroga le sanzioni per la violazione del quadro RW, indicando la possibilità di definizione in via agevolata.

Le **imposte** sono dovute in misura **integrale** mentre le sanzioni relative alla violazione del quadro RW sono determinate in misura ridotta variabile.

Se la media delle attività detenute all'estero non eccede il valore di 2 milioni di euro, il contribuente può chiedere all'Ufficio di calcolare i rendimenti – invece che analiticamente – nella misura forfettaria del 5% della consistenza degli investimenti alla fine di ciascun anno: in questo caso, la determinazione della relativa imposta è effettuata con l'aliquota del 27%.

Ricevuto l'invito, il contribuente può

- prestarvi adesione integrale, entro 15 giorni dalla sua ricezione *ex art. 5, co. 1-bis, D.Lgs. 218/1997*, oppure
- incardinare l'ordinaria procedura di accertamento con adesione.

Le modalità di presentazione e pagamento saranno disciplinate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro il 31 gennaio 2015.

1.1.5. Perfezionamento

La collaborazione volontaria si perfeziona con il **pagamento** delle somme dovute in base all'invito al contraddittorio o all'atto di accertamento e all'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

Il contribuente può effettuare il **versamento delle somme dovute in un'unica soluzione o in tre rate mensili di pari importo, senza potersi valere della compensazione** di cui all'art. 17, D.Lgs. 241/1997.

Il versamento dell'intero o della prima rata deve essere effettuato:

- nel termine perentorio di 15 giorni antecedenti la data di comparizione, se si aderisce integralmente all'invito (*ex art. 5, co. 1-bis, D.Lgs. 218/1997*);
- nel termine di 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione, se si instaura il procedimento di accertamento con adesione "ordinario";
- nel termine di proposizione del ricorso, quanto alle sanzioni per la violazione degli obblighi di indicazione nel quadro RW.

Entro 30 giorni dal versamento, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica la conclusione della procedura ai fini della non punibilità di alcuni reati.

Se il contribuente non versa le somme dovute entro i termini previsti la procedura non si perfeziona e l'Agenzia delle Entrate, anche in deroga ai termini di accertamento, notifica un nuovo atto – di accertamento delle pretese impositive e di contestaz. delle sanzioni – entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello della procedura non conclusa (art. 5-*quinquies*, co. 10).

N.B.: il sistema varato dal Legislatore è una **pericolosa commistione** tra istituti deflativi *ex D.Lgs. 218/1997* e regole sul condono per mancato versamento: infatti, le modalità "ordinarie" di perfezionamento della definizione con il pagamento della **prima rata** - previste per la maggior parte degli istituti deflativi - non valgono per la *voluntary disclosure*, per la quale l'omesso versamento di una rata qualsiasi fa "saltare" l'intera procedura; allo stesso modo, la

rateizzazione non è quella “classica” degli istituti deflativi (8-12 rate), ma è limitata solo a tre rate, per di più mensili e non trimestrali: tre mesi anziché tre anni.

1.1.6. Effetti

La positiva conclusione della procedura comporta **benefici in termini sia di riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, sia – soprattutto – di esclusione della punibilità di alcuni reati.**

Le sanzioni amministrative irrogabili per violazione degli obblighi di monitoraggio sono:

- **Paesi *white list*:** la sanzione minima edittale (pari al 3%)
 - **è ridotta alla metà** (e, quindi, pari a 1,5%), a condizione che
 - le attività vengano trasferite in Italia, o in Stati della UE o aderenti all’Accordo sullo SEE, che consentono un effettivo scambio di informazioni²;
 - le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati risultino ivi detenute;
 - l’autore delle violazioni rilasci all’intermediario finanziario estero l’autorizzazione all’invio di tutte le informazioni oggetto della collaborazione volontaria; e copia della predetta autorizzazione, controfirmata dall’intermediario, venga allegata alla richiesta di collaborazione volontaria;
 - **nei casi diversi dai precedenti**, la sanzione è **ridotta di 1/4** (art. 5-*quiquies*, co. 4) e quindi passa al 2,75%;
- **Paesi *black list*:** la sanzione minima edittale (pari al 6%)
 - **è fissata**, ai soli fini della procedura, **al 3%** dell’ammontare degli importi non dichiarati:
 - nelle tre ipotesi sopra richiamate;
 - nel caso in cui le attività erano o sono detenute in Stati che stipulano con l’Italia, entro 60 gg. dall’entrata in vigore della L. 186/2014, accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni³ (art. 5-*quiquies*, co. 7);
 - negli **altri casi**, la sanzione è **ridotta di 1/4** (e quindi al 4,5%).

Le sanzioni irrogate possono essere definite ai sensi dell’art. 16, D.Lgs. 472/1997, con ulteriore riduzione ad 1/3 (art. 5-*quiquies*, co. 6).

Le sanzioni relative alle violazioni in materia di imposte sui redditi, Irap, Iva e ritenute sono irrogate nella misura minima edittale **ridotta di un quarto** (art. 5-*quiquies*, co. 4) e (ulteriormente) **ad un sesto in caso di adesione all’invito al contraddittorio.**

Sul piano del c.d. “raddoppio dei termini” per gli investimenti detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata, l’art. 5-*quater*, co. 4, prevede che, **ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria**, per la determinazione dei periodi di imposta per i quali non sono scaduti i termini di

² Tenere presente, ad esempio, che il Lussemburgo non fa più parte della *black list*, in quando il MEF - con D.M. del 16.12.2014 - lo ha “espunto” dal D.M. 21.11.2001: è, dunque, uno Stato *white list* a tutti gli effetti e con tutte le conseguenze che ne derivano.

³ E’ notizia di queste ore che l’accordo Italia-Svizzera è in dirittura di arrivo: probabilmente il 15.01.2015 (cfr., tweet 5.01.2015, Presidente Consiglio Nazionale Svizzero Sommaruga).

accertamento, **non si applica il raddoppio dei termini di accertamento delle imposte sui redditi di cui all'art. 12, comma 2-bis, del D.L. 78/2009**: a condizione che ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, co. 4, primo periodo, lett. c), co. 5 (autorizzazioni all'invio informazioni) e co. 7 (stipulazione da parte dello Stato estero con l'Italia di un accordo finalizzato all'effettivo scambio di informazioni).

N.B.: l'art. 12, del D.L. 78/2009 **ha anche un comma 2-ter** – non richiamato dall'art. 5-*quater*, comma 4 (!!!) – il quale prevede il raddoppio dei termini anche per l'irrogazione delle sanzioni correlate all'omesso adempimento degli obblighi di monitoraggio fiscale ... quindi potrebbe crearsi un "doppio binario" in ordine all'accertabilità dei periodi di imposta, con disapplicazione espressa del raddoppio ai fini delle Il.RR., ma possibilità di contestare violazioni "più vecchie" con riferimento alle sanzioni da monitoraggio fiscale.

Sul piano **penal-tributario**, la collaborazione volontaria **comporta la esclusione della punibilità relativa a tutti i c.d. "reati dichiarativi" e all'omesso versamento di ritenute certificate e dell'IVA, previste dal D.Lgs. 74/2000**; in particolare:

art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;

art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;

art. 4 - Dichiarazione infedele;

art. 5 - Omessa dichiarazione;

art. 10-*bis* - Omesso versamento di ritenute certificate;

art. 10-*ter* - Omesso versamento di IVA.

Non beneficiano, invece, della copertura penale i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8), occultamento e distruzione di documenti contabili (art. 10), indebita compensazione (art. 10-*quater*), sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11).

Sono, infine, esclusi dalla punibilità i reati di riciclaggio (art. 648-bis, c.p.), di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter c.p.) e autoriciclaggio (art. 648-ter1, c.p.).

1.2. Voluntary disclosure c.d. domestica o "interna"

Soggetti interessati: sono, oltre ai soggetti già indicati che non abbiano violato gli obblighi di monitoraggio, tutti gli altri contribuenti – **persone fisiche o giuridiche** – residenti o non residenti, che intendano sanare tutte le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, Irap, Iva, e della dichiarazioni dei sostituti di imposta **commesse fino al 30 settembre 2014**.

La procedura

- è inibita in presenza delle medesime cause ostative sopra indicate;
- si svolge con analoghe modalità, per cui il contribuente dovrà presentare una istanza con i documenti e le informazioni necessarie per la determinazione dei redditi imponibili relativi a tutti i periodi di imposta ancora accertabili e, poi, effettuare il versamento di quanto dovuto;

- comporta (come la *voluntary* estera) l'applicazione delle sanzioni relative alle violazioni in materia di imposte sui redditi, Irap, Iva e ritenute **nella misura minima edittale ridotta di un quarto** (art. 5-*quinquies*, co. 4) e, nel caso in cui si presti adesione all'invito al contraddittorio, l'abbattimento ad un sesto delle sanzioni (già precedentemente ridotte);
- fornisce la **stessa copertura sul piano penale**. Da tenere presente che se il contribuente usufruisse del **ravvedimento operoso, gli effetti penali non sarebbero gli stessi**, dal momento che lo stesso – allo stato attuale – non prevede l'esclusione dalla punibilità ma solo l'attenuante ex art. 13 del D.Lgs. 74/2000 (riduzione delle sanzioni penali di un terzo se i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti sono totalmente estinti mediante pagamento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado).

N.B.: Tenere presente che entrambe le procedure di *voluntary* (estera e interna), sebbene attinenti a fattispecie di regolarizzazione diverse, sono cumulabili e, di conseguenza, attivabili.

1.3. Profili problematici e nodi "da sciogliere"

La *voluntary disclosure* è stata varata "in tutta fretta" con la L. 186/2014 dopo un *iter* travagliatissimo (ne parlavamo già nel precedente incontro del gennaio 2014).

Restano non pochi profili problematici, tant'è che erano state ventilate modifiche normative già in sede di Legge di Stabilità e, comunque, non è escluso che non ce ne siano in un futuro prossimo (o che vengano introdotte – con forzatura spesso utilizzata – tramite una circolare dell'A.E. che, di fatto, modifica il dettato normativo); questi "solo alcuni" dei primi "nodi" da sciogliere:

- a. l'asimmetria (già segnalata) sul raddoppio dei termini escluso ai soli fini delle II.RR. e non per il monitoraggio;
- b. sempre in tema di raddoppio dei termini, lo stesso scatta, ai fini delle II.RR., in presenza di obbligo di denuncia per reati tributari (ai sensi dell'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973): da chiarire se i reati del D. Lgs. 74/2000 (la maggior parte) per cui opera la causa di non punibilità rappresentata dalla *voluntary*, facciano comunque scattare il raddoppio dei termini di accertamento, perché la *voluntary* esclude in modo esplicito la punibilità penale, ma non anche la rilevanza "amministrativa" (dal punto di vista del raddoppio dei termini) del reato;
- c. sempre in tema di raddoppio, lo stesso è condizionato, fra l'altro, alla stipulazione – entro 60 gg. dall'entrata in vigore della L. 186/2014 (quindi ai primi di marzo!) – di accordi finalizzati allo scambio di informazioni con gli Stati esteri ...
- d. sotto il profilo della determinazione delle imposte, dovrà essere precisato se l'eventuale credito di imposta per le imposte pagate all'estero possa o meno essere scomputato, dal momento che l'art. 165, co. 8, del T.U.II.RR., ne preclude la fruizione in caso di omessa dichiarazione del relativo reddito ... E' anche vero che non dovrebbe essere violato il divieto di doppia imposizione (cfr., art. 163 T.U.II.RR. e art. 67/600) dal momento che il

reddito estero, seppur tardivamente e nell'ambito di una procedura di regolarizzazione, viene di fatto "dichiarato" dal contribuente al Fisco italiano... però è meglio se la questione viene chiarita;

- e. non è stata affrontata la questione dell'euroritenuta, vale a dire della particolare ritenuta maggiorata (dal 2011 pari al 35%) che alcuni Paesi (es. Svizzera, Lussemburgo, Austria) hanno applicato sui redditi finanziari transfrontalieri a fronte dell'"anonimato" del cliente nel suo Paese di residenza, conseguente al mancato scambio di informazioni. La ritenuta così applicata nel Paese estero è stata in parte (nella misura del 75%) "girata" all'Italia che dunque ha già riscosso (quanto meno in parte) le relative imposte dovute dal contribuente su quei redditi. Parrebbe opportuno (!), pertanto, che nell'ambito della *voluntary* vi sia il riconoscimento dell'euroritenuta: quantomeno nel caso di determinazione analitica dei redditi (se non anche in caso di opzione per il metodo forfettario);
- f. *quid juris* in caso di attività finanziarie su cui vi era un soggetto delegato al prelievo? Le sanzioni da RW sono ascrivibili sia all'intestatario che al delegato oppure possono essere irrogate una sola volta o comunque evitando la "duplicazione" delle sanzioni sulla medesima attività regolarizzata? Infatti, ex art. 1, co. 9, della L. 186/2014, la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salvo prova contraria, ripartita in quote uguali tra tutti coloro che al termine di ciascun periodo di imposta ne avevano la disponibilità. Tale disposizione, se è "pacifica" con riferimento ai casi di cointestazione degli *assets*, è meno chiara se applicata con riferimento al caso dei delegati al prelievo che potrebbero essere indicati come soggetti che avevano la "disponibilità" delle attività (con conseguente ripartizione proporzionale delle sanzioni da RW fra intestatari e delegati), ma non necessariamente anche il possesso dei relativi redditi (per le cui imposte e sanzioni dovrebbero rispondere in linea di principio gli intestatari delle attività);
- g. non è stato chiarito se il soggetto chiamato ad assistere il contribuente – venuto a conoscenza di operazioni sospette di riciclaggio (secondo l'ampia nozione dell'art. 2 del D.Lgs. 231/2007), sia tenuto all'obbligo di segnalazione alla UIF ex art. 41, co. 1, del D.Lgs. 231/2007. Da un lato, c'è chi invoca l'esenzione prevista dall'art. 12, co. 2, del D.Lgs. 231/2007, per cui l'obbligo in questione non si applica ai professionisti per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente nel corso dell'esame della posizione giuridica del loro cliente; dall'altro, il Direttore dell'UIF nell'audizione al Senato del 25.11.2014 ha dichiarato che *"senza entrare nel merito delle scelte di politica legislativa, si giudica favorevolmente l'esclusione della punibilità per un più limitato novero di reati rispetto a quanto previsto in occasione di passati interventi di regolarizzazione fiscale; sono state correttamente escluse deroghe agli obblighi antiriciclaggio e, in particolare, a quelli di segnalazione di operazioni sospette. La collaborazione volontaria non ha impatto, e non deve averlo, sui presidi di prevenzione previsti dal d.lgs. 231/2007"*.

Per concludere: l'istituto - nonostante i lunghi tempi di "maturazione" - è ancora "acerbo"; per cui va considerato con la massima prudenza: in attesa di eventuali interventi legislativi migliorativi e delle **indicazioni operative** (si spera dettagliate ed esaustive) della prassi amministrativa.

2. Modifiche agli istituti deflativi del contenzioso tributario

▪ **Riferimenti normativi: art. 1, co. 637, lett. b) e c); e art. 1, co. 638 e 639, Legge 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015)**

La legge 23.12.2014, n. 190 prevede l'ampliamento dell'ambito di applicazione del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 e, contestualmente, l'abrogazione di alcuni istituti deflativi del contenzioso tributario disciplinati dal D.Lgs. 218/1997.

In particolare, vengono abrogati i seguenti tre istituti:

- l'adesione al P.V.C. di cui all'art. 5-*bis*;
- l'adesione all'invito al contraddittorio di cui agli artt. 5 commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* e 11, comma 1-*bis*;
- l'acquiescenza c.d. rinforzata di cui all'art. 15, co. 2-*bis*.

L'abrogazione ha effetto a decorrere **dal 2016**, per cui le relative disposizioni continuano ad applicarsi:

- *"ai processi verbali di costatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto **consegnati**" entro il 31.12.2015;*
- *"agli inviti al contraddittorio ... **notificati** entro il 31 dicembre 2015";*
- agli atti definibili notificati entro la medesima data.

Ne deriva che, per tutto il 2015, i predetti istituti convivono con il ravvedimento operoso "allargato".

Il ravvedimento è stato profondamente innovato (cfr., art. 1, co. 637, lett. b) della Legge 190/2014), con l'inserimento di nuove ipotesi; la ridefinizione dell'ambito applicativo di quelle preesistenti; il prolungamento dei termini per effettuarle; la (rilevante) modifica delle cause ostative e degli effetti.

Restano, invece, invariate la procedura e le modalità, compreso l'inconveniente (grave) di non poter rateizzare gli importi dovuti.

Le ipotesi previste dal novellato art. 13/472 sono:

- omesso/tardivo versamento di imposte regolarmente dichiarate, che può essere regolarizzato entro 30 giorni dalla commessa violazione con sanzioni ridotte ad **1/10** (lett. a);
- violazioni sostanziali e formali relative a tutti i tributi, che possono essere regolarizzate:

- entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, ovvero dalla omissione o dall'errore, con sanzioni ridotte ad **1/9** (lett. a-bis);
- entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero entro un anno dalla omissione o dall'errore, con riduzione delle sanzioni a **1/8** (lett. b);
- violazioni sostanziali e formali relative ai **tributi amministrati dell'Agenzia delle Entrate**, che possono essere regolarizzate:
 - entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero entro due anni dalla omissione o dall'errore, con riduzione delle sanzioni a **1/7** (lett. b-bis);
 - oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero oltre due anni dalla omissione o dall'errore, ed entro i termini di decadenza dell'accertamento, con riduzione delle sanzioni a **1/6** (lett. b-ter);

☞ Esclusa la fattispecie di omesso/tardivo versamento, le soglie temporali previste per la regolarizzazione sono correlate alla natura del tributo – periodico (come le imposte sui redditi) o istantaneo (come le imposte d'atto) – che si intende regolarizzare.

- violazioni sostanziali e formali, che possono essere regolarizzate **dopo** la constatazione della violazione mediante Processo Verbale di Constatazione (**P.V.C.**) con riduzione delle sanzioni a **1/5** (lett. b-quater);

☞ In questo caso, però, il contribuente dovrà fare particolare attenzione nel perfezionare il ravvedimento operoso, dato che la determinazione delle maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti – non essendo calcolata nel P.V.C. – deve essere operata dal contribuente stesso: con il rischio che la commissione di eventuali errori nei conteggi invalidi l'intera regolarizzazione (avuto anche riguardo all'orientamento della giurisprudenza di legittimità)

- omessa presentazione della dichiarazione entro la scadenza, che può essere regolarizzata entro i successivi 90 giorni, con riduzione delle sanzioni a **1/10** (lett. c).

Questa, in sintesi, la nuova “mappa” del ravvedimento operoso a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Art. 13 D.Lgs. 472/1997	Violazione	Termine ravvedimento	Riduzione sanzioni	
			dall'1.2.2011	dall'1.1.2015
Lett. a)	Omesso/insufficiente versamento	30 gg. dalla commissione	1/10 del minimo	1/10 del minimo
Lett. a-bis)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	90 gg. dal termine di presentazione della dichiarazione 90 gg. dalla omissione o errore	///	1/9 del minimo
Lett. b)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero entro 1 anno dalla omissione o dall'errore)	1/8 del minimo	1/8 del minimo
Lett. b-bis)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (solo tributi amministrati da A.E.)	Entro presentazione dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero entro 2 anno dalla omissione o dall'errore	///	1/7 del minimo
Lett. b-ter)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (solo tributi amministrati da A.E.)	Oltre presentazione dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero entro 2 anno dalla omissione o dall'errore (ed entro i termini di accertamento)	///	1/6 del minimo
Lett. b-quater)	Errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (escluse violazioni scontrini e ricevute)	Dopo Processo Verbale di Constatazione (P.V.C. ed entro i termini di accertamento)	///	1/5 del minimo
Lett. c)	Omessa dichiarazione	Presentazione entro 90 gg.	1/10 del minimo	1/10 del minimo

Quanto alle cause ostative del ravvedimento, le novità riguardano solo i **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, per i quali il ravvedimento è inibito solo dalla notifica di un avviso di accertamento, di liquidazione o di un avviso bonario di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972.

Nel caso di **tributi diversi** da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate (es. tributi locali), invece, nulla cambia rispetto al passato, per cui il contribuente **non** potrà usufruire dell'istituto quando:

- la violazione è già stata constatata;
- sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche;

- sono iniziate “altre attività amministrative di accertamento” delle quali l’autore (o il soggetto solidalmente obbligato) abbia avuto “formale conoscenza”.

Quanto agli effetti, è stabilito espressamente che il “nuovo ravvedimento” non preclude “l’inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento” (cfr. art. 13, co. 1-*quater*); e comporta, nei casi di presentazione della dichiarazione integrativa o di regolarizzazione della omissione o dell’errore (quando non è prevista una dichiarazione periodica), l’“ampliamento” dei **termini di accertamento** che decorrono, limitatamente agli elementi oggetto della integrazione, rispettivamente, dalla presentazione della dichiarazione integrativa o dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni (cfr. art. 1, co. 640, Legge 23.12.2014, n. 190).

Per il resto le modalità di ravvedimento restano immutate (rispetto al passato), per cui il contribuente deve eseguire l’adempimento omesso o irregolarmente eseguito entro il termine tassativamente previsto da ciascuna fattispecie e provvedere al pagamento contestuale del tributo (se dovuto), degli interessi calcolati al tasso legale (dall’1.1.2015, 0,5% annuo: cfr. D.M. 11.12.2014); con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura **ridotta**.

Il versamento di quanto dovuto deve essere effettuato presentando – direttamente o tramite intermediari abilitati – il modello **F24 in via telematica**, da parte di tutti i contribuenti (cfr. art. 11, co. 2, D.L. 24.4.2014, n. 66, conv. con modif. in L. 23.6.2014, n. 89; e C.A.E. 19.9.2014, n. 27).

Da tenere presente che

- nel rapporto tra i vari istituti deflativi, valeva, finora, la «regola» per cui non si può fruire di un istituto «successivo» se non è stato utilizzato quello “precedente”: sempreché gli atti di riferimento presentino lo stesso contenuto qualitativo e quantitativo. Per cui, ad es., pur non avendo (il contribuente) utilizzato l’“adesione al contenuto del P.V.C.”, esso potrà valersi della (successiva) «adesione al contenuto dell’invito al contraddittorio» - alle stesse condizioni - se tale «invito» presenta un contenuto diverso rispetto al P.V.C. (l’ha riconosciuto la stessa A.E.; cfr., C.A.E. 4/2009);
- la «regola» di cui sopra va ora riconsiderata, dato che il «ravvedimento» non è più impedito dalla presenza di un P.V.C. ma solo da un atto di imposizione. E’, pertanto, probabile che al contribuente cui sia stato consegnato un P.V.C., convenga optare per un ravvedimento (operoso) “selettivo e mirato”, anche se, per tutto il 2015, l’istituto dell’adesione al contenuto del P.V.C. di cui all’art. 5-*bis* del D.Lgs. 218/1997 è ancora vigente. Infatti, mentre se utilizza l’art. 5-*bis* deve sanare l’intero contesto (anche se, in parte, ben difendibile), utilizzando l’art. 13 può “sanare” (solo) le contestazioni a bassa/nulla difendibilità (godendo dell’abbattimento delle sanzioni ad un sesto) e “conservare”, invece, la possibilità di affrontare i rilievi «non condivisibili» (o non condivisi) dopo aver ricevuto l’avviso di

accertamento: instaurando, se del caso, un procedimento di accertamento con adesione (e ferma restando la facoltà di adire al contenzioso).

E', pertanto, facile prevedere che, dal 1° gennaio 2015, l'istituto dell'adesione al (contenuto del) P.V.C. sarà poco utilizzato, dato che – fatta eccezione per questioni “bagatellari” e circoscritte (o in presenza di «necessità particolari»: ad es. far archiviare rapidamente un P.V.C. che «blocca» un rimborso) – sarà preferito il “più flessibile” (nuovo) ravvedimento “allargato”; ancorché esso presenti – al momento – alcuni “inconvenienti”:

- impossibilità di rateizzare gli importi da versare;
- “regolarizzazioni indistinte” (cioè senza un collegamento univoco con le varie contestazioni); anche se è probabile che, prima o poi, venga previsto, magari a livello regolamentare, un prospetto di «riconciliazione» o di «raccordo» per consentire all'Agenzia delle Entrate di comprendere quali contestazioni (in un P.V.C. «composito») sono state «sanate» e quali no;
- rischio che “conteggi errati” possano invalidare la sanatoria.

3. Modifiche dirette e indirette (attraverso il c.p.c.) al processo tributario

- **Riferimenti normativi: artt. 13 e 16 del D.L. 12.09.2014, n. 132, convertito, con modificazioni, dalla L. 10.11.2014, n. 162
art. 36, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175**

3.1 - Spese di giudizio

L'art. 13 del D.L. 132/2014 ha sostituito il secondo comma dell'art. 92 c.p.c., sulla disciplina delle spese di giudizio: la disposizione novellata prevede che il giudice possa compensare le spese di giudizio **solo** nel caso di soccombenza reciproca, di **assoluta** novità delle questioni trattate o di mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti.

Si tratta di una **ulteriore** compressione (la precedente si era avuta con la L. 69/2009 che aveva modificato il citato art. 92 c.p.c. introducendo le “*gravi ed eccezionali ragioni*”) della possibilità - spesso abusata dai giudici tributari - di dichiarare la c.d. “compensazione delle spese”, con effetto anche sul processo tributario, stante il richiamo operato dall'art. 15, co. 1, del D.Lgs. 546/1992 all'art. 92, co.2, c.p.c..

3.2. - Sospensione feriale dei termini

L'art. 16 del citato D.L. 132/2014, ha ridotto di 15 giorni il periodo di sospensione feriale dei termini processuali di cui all'art. 1 della L. 742/1969: **dall'anno in corso** sarà dal **1° agosto al 31 agosto** e dunque **solo per 31 giorni** (anziché 46).

N.B.: il periodo di sospensione feriale incide sui soli termini “processuali”, tra cui – a titolo d'esempio - quello per la proposizione del ricorso, dell'appello e del ricorso per Cassazione; quello per la costituzione in giudizio, per la formulazione del reclamo/mediazione, per il calcolo

dei termini a ritroso, etc.; per contro, non opera per i c.d. “termini amministrativi”, come - ad esempio - l’adesione al P.V.C., la risposta agli inviti al contraddittorio o ai questionari, la definizione degli avvisi bonari, etc..

3.3. Soppressione art. 53, co. 2, II p., del D.Lgs. 546/1992

L’art. 36, co. 1, del citato D.Lgs. 175/2014 **abroga il secondo periodo del secondo comma dell’art. 53 del D.Lgs. 546/1992**, il quale prevedeva l’obbligo per l’appellante, a pena di inammissibilità, di depositare copia dell’appello presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale (a meno che l’appello non fosse notificato per il tramite dell’ufficiale giudiziario).

Ne consegue che *“ai fini della ritualità della proposizione dell’appello non è pertanto più necessario procedere al deposito di copia del gravame presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale”* (cfr., C.A.E. 30.12.2014, n. 31, § 27).

La nuova disposizione **si applica agli appelli notificati dal 13 dicembre 2014**, data di entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014; per gli appelli notificati in data antecedente, l’Agenzia delle Entrate ritiene, invece, che *“continui a valere la precedente disciplina”*.

4. Sullo schema di decreto legislativo in tema di “certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”: l’abuso del diritto e il raddoppio dei termini di accertamento

4.1. L’abuso del diritto

■ Riferimenti normativi: art. 1, Schema di D.Lgs. sulla certezza del diritto

L’art. 1, co. 1, dello Schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto, **“vorrebbe inserire”**⁴ nello Statuto dei diritti del contribuente, L. 212/2000, l’**art. 10-bis**, rubricato *“Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”*: in attuazione dell’art. 5 della L. 11.3.2014, n. 23, di *“Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”* e in *“risposta”*⁵ alla esigenza di certezza, sentita, ormai da tempo, non solo dagli operatori economici, ma (anche) dalla stessa Amministrazione finanziaria.

L’esigenza di poter disporre di regole chiare e definite in base alle quali operare scelte ponderate e non sindacabili con giudizio *ex post*, è sorta a seguito del consolidato orientamento

⁴ Il condizionale è d’obbligo per uno schema di decreto delegato in relazione al quale il Governo ha chiesto di non procedere alla trasmissione alla Camera (7.01.2015) e di cui si paventa una proroga per l’approvazione (contenuta nel c.d. Milleproroghe D.L. 192/2014 attualmente all’esame alla Camera) entro dicembre 2015 (cfr. Italia Oggi, 8.01.2015, pag. 23).

⁵ Secondo la Relazione governativa alla L. 23/2014, l’art. 5 della Legge Delega contribuisce a *“dare alle imprese un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa”*; a *“contemperare l’aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il Fisco di uno strumento più efficace per la lotta ai fenomeni elusivi”*; e, in conclusione, a *“riequilibrare il rapporto tra lo strumento anti-elusione e la certezza del diritto”*.

della giurisprudenza di legittimità secondo il quale l'Amministrazione finanziaria può sindacare, nel merito, i comportamenti tenuti e le operazioni poste in essere dal contribuente, dichiarandoli a sé inopponibili, in presenza di comportamenti ritenuti antieconomici ed in assenza di adeguate giustificazioni, da parte del contribuente, delle ragioni extrafiscali di quel comportamento o di quella operazione.

4.1.1 L'art. 5 della Legge Delega

L'art. 5 della L. 23/2014 introduce *“una definizione generale di abuso del diritto da unificare con quella della elusione, rendendola applicabile a tutti i tributi”*⁶ e definisce la condotta abusiva come *“l'uso distorto di strumenti giuridici allo scopo prevalente di ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione (lett.a)”*.

Al tempo stesso viene, però, *“salvaguardata la legittimità della scelta tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario”*⁷ e si prevede *“una implementazione della disciplina procedurale”* relativamente all'onere della **prova**⁸, all'obbligo di **motivazione** dell'accertamento⁹, all'obbligo di **contraddittorio** e al **diritto di difesa**, che *“devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento tributario (lett. f)”*¹⁰.

In sostanza, la disposizione dell'art. 5 della Legge delega:

- ribadisce la libertà di scelta, da parte del contribuente, della operazione ritenuta più idonea;
- richiede che, per essere considerati abusivi, i “vantaggi fiscali” debbano prevalere sul *“business purpose”*;
- garantisce precise regole procedurali.

Nelle Legge delega viene prevista anche la *“revisione del sistema sanzionatorio penale tributario”*, compresa *“la individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”* (art. 8, L. 23/2014), e *“la revisione*

⁶ Cfr. Relazione governativa della L. 11.3.2014, n. 23.

⁷ Cfr. Schede di lettura della Camera dei deputati, 20 settembre 2013, Doc. 29/2, che prosegue affermando che: *“a tal fine si prevede che l'abuso del diritto si configuri nel caso in cui lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali risulti come causa prevalente della operazione abusiva. Al contrario, se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali, l'abuso non si configura. Si precisa che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata della operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente (lett. b)”*.

⁸ Viene posto a carico dell'Amministrazione finanziaria *“l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato; a carico del contribuente grava l'onere di allegare la esistenza di valide ragioni extrafiscali che giustificano il ricorso degli strumenti giuridici utilizzati (lett. d)”* (Cfr. Schede di lettura della Camera dei deputati, 20 settembre 2013, Doc. 29/2).

⁹ Nell'atto di accertamento *“deve essere formalmente e puntualmente individuata la condotta abusiva, a pena di nullità dell'accertamento stesso lett. e)”* (Cfr. Schede di lettura, cit.).

¹⁰ Cfr. Schede di lettura, cit..

generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri” (art. 6, co. 6, L. 23/2014).

4.1.2. L’art. 1 dello Schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto

L’art. 1:

1. inserisce l’art. 10-*bis* nella L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) che disciplina l’abuso del diritto e la elusione fiscale (co. 1);
2. abroga l’art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 che, essendo collocato nel Decreto sull’accertamento delle imposte sui redditi, disciplina(va) la elusione tributaria limitatamente alle predette imposte (e all’Irap), con esclusione del “settore Iva” e delle “altre imposte indirette” (co.2);
3. prevede che possa essere adottato, in materia, l’interpello disapplicativo analogamente a quanto era già previsto dall’art. 37-*bis*, co. 8 (co. 3);
4. specifica che il procedimento di accertamento e i controlli in materia doganale restano soggetti al D.Lgs. 374/1990 anche in caso di contestazioni sull’abuso (co. 4);
5. detta la disciplina transitoria, stabilendo che: *“le disposizioni dell’art. 10-bis della legge 27.7.2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”* (co. 5).

Secondo la (probabile) novella legislativa, *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

I presupposti sono dunque – pur nel rispetto formale delle norme –

1. **l’assenza (più che carenza) di sostanza economica;**
2. **l’ottenimento** (più ancora che il perseguimento) **di vantaggi fiscali indebiti**, come caratteristica “essenziale”.

La mancanza di sostanza economica si verifica quando la qualificazione delle operazioni considerate non è coerente con il fondamento giuridico del loro insieme e l’utilizzo degli strumenti giuridici non è conforme a normali logiche di mercato¹¹ (art. 10-*bis*, co. 2, lett. a).

¹¹ Una più ampia esemplificazione delle ipotesi in cui l’operazione è priva di sostanza economica è contenuta nell’art.4 della Raccomandazione della Commissione europea sulla c.d. “pianificazione fiscale aggressiva” n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, secondo la quale *“Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni:*

a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;
b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale;

Si considerano vantaggi fiscali indebiti, i benefici (anche non immediati) conseguiti in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento (art. 10-bis, co. 2, lett. b).

Del resto, già la giurisprudenza, nel precedente assetto legislativo, aveva affermato: *“In tema di abuso del diritto si tratta di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato e il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata della operazione ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa¹²”*. Non si considerano, però, abusive, le operazioni poste in essere in presenza di valide ragioni extrafiscali (non marginali) anche di ordine organizzativo o gestionale, cioè che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale¹³ del contribuente.

Viene anche precisato che, in sede di accertamento, si può configurare abuso del diritto solo se i vantaggi fiscali (indebiti) non possono essere disconosciuti eccedendo la violazione di altre disposizioni (art. 10-bis, co. 12), riferendosi, in particolare, alla evasione, alla simulazione, alla interposizione fittizia (che in passato erano state fatte rientrare nell'“abuso del diritto”); in definitiva la (nuova) disposizione avrà **carattere residuale**.

Viene comunque garantita la libertà di scelta del contribuente tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge e tra diverse operazioni che comportano un diverso carico fiscale, purché non si sconfini nell'abuso del diritto (sic!, art. 10-bis, co. 4); e si consente al contribuente di conoscere, preventivamente, il parere dell'Amministrazione finanziaria, sulla operazione che intende effettuare, formulando interpello preventivo secondo le modalità previste dal D.M. 259/1998 (art. 10-bis, co. 5).

Quanto agli **aspetti procedurali**, l'**art. 10-bis** si riporta (in parte) al contenuto dell'**art. 37-bis del D.P.R. 600/1973**, ribadendo l'obbligo di **contraddittorio** prima della emissione dell'atto impositivo (co. 6 e 7 → art. 37-bis co. 4); e l'obbligo di **motivazione** specifica dell'atto impositivo: non solo in relazione ai chiarimenti ricevuti dal contribuente (co. 8 → art. 37-bis co. 5), come era stabilito in precedenza; ma, anche, *“in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati”*. Una (importante) novità consiste nell'aver previsto che la *“sussistenza della condotta abusiva” non sarà più “rilevabile d'ufficio”*

c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente;

d) le operazioni concluse sono di natura circolare;

e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;

f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali cui

¹² Cfr. Cass. 21.1.2011, n. 1372 e, in precedenza, 21.1.2009, n. 1465 (Orientamento confermato, tra le altre, da Cass. 28.8.2013, n. 19738 e 26.2.2014, n. 4604).

¹³ L'applicabilità del principio dell'abuso del diritto anche alle attività professionali era già riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità nel caso, tra gli altri, di un professionista che aveva dato lo studio in **outsourcing** a un'impresa che usufruiva di agevolazioni fiscali, con un aumento dei costi rispetto a quelli che avrebbe sostenuto pagando personale interno (cfr. Cass. 5.7.2013, n. 16859).

(co. 9). Ne deriva che, in futuro, l'Amministrazione finanziaria dovrà *“individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta¹⁴”*, cioè dimostrare che il contribuente ha posto in essere la condotta abusiva. Dovrebbe, pertanto, venir meno la possibilità che l'Amministrazione finanziaria utilizzi l'abuso del diritto in un momento successivo ad una contestazione per altre ragioni e del Giudice di qualificare *“d'ufficio”* la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale.

Sugli aspetti procedurali, infine, è confermato il **rinvio della riscossione a dopo la Sentenza della Commissione tributaria provinciale** (co. 10→art. 37-bis co. 6); e la **possibilità per i soggetti diversi dal contribuente di presentare una istanza di rimborso delle imposte pagate** (co. 11→ art. 37-bis co. 7).

Last but not least, si prevede - in conformità con l'orientamento espresso dalla Corte di giustizia europea nella nota Sentenza 21.2.2006, C-255/02, *Halifax* - che **le operazioni abusive non diano luogo a fatti punibili ai sensi della legge penale** (cioè a reati) fatta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative (art. 10-bis, co. 12); *ergo* sanzioni amministrative sì, penali no.

4.2. Il raddoppio dei termini di accertamento

▪ Riferimenti normativi: art. 43, del D.P.R. 600/1973 e 57, del D.P.R. 633/1972

Si riprende una tematica già affrontata nell'ambito dell'incontro del 2014, ricordando che gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi (non anche dell'IRAP) e dell'IVA

- *“devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”* (art. 43, co. 1, cit.);
- *“in caso di omessa presentazione, ovvero di presentazione della dichiarazione nulla, 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”* (art. 43, co. 2, cit.);
- la violazione del termine (di decadenza) comporta la **nullità dell'atto di imposizione**.

Se questa è la **“regola”**, va però anche ricordato che esistono diverse **“eccezioni”**: l'Amministrazione finanziaria può valersi di **termini temporali raddoppiati** (per cui si passa da 4 a 8 anni e da 5 a 10 anni), nei casi di

- recupero dei crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione¹⁵;
- investimenti detenuti in Paradisi fiscali in violazione delle norme sul monitoraggio¹⁶, per i quali vige la presunzione di imponibilità di cui all'art. 12, co. 2 del D.L. 78/2009¹⁷;

¹⁴ Cfr. Cass. 17.10.2008, n. 25374.

¹⁵ Cfr., art. 27, co. 16, D.L. 185/2008, che fa salvi *“i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p.”*.

¹⁶ La violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, previsti dall'art. 4, co. 1, 2 e 3 del D.L. 167/1990 comporta il raddoppio dei termini - previsti dall'art. 20, D.Lgs. 472/1997 - stabiliti per la contestazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 16, stesso Decreto (cfr. art. 12, D.L. 78/2009).

¹⁷ In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, *“gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ... in violazione degli obblighi di dichiarazione”*, previsti dall'art. 4,

- **violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (cfr. art. 43, co. 2-bis, del D.P.R. 600/1973).**

In quest'ultimo caso (già dal 2006 con effetti dal 2011), gli ordinari termini di accertamento "sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

E siccome il raddoppio dei termini opera *"a prescindere dalle successive vicende del giudizio penale che consegue alla denuncia"¹⁸*, cioè, indipendentemente dal fatto che le indagini si concludano con un decreto di archiviazione ovvero con una sentenza di proscioglimento, si è assistito – talora – ad un utilizzo pretestuoso del raddoppio dei termini da parte dell'Agenzia delle Entrate. In varie occasioni **la giurisprudenza di merito ha ritenuto "tardivo" l'accertamento nei casi in cui l'elemento penalmente rilevante è emerso a termini amministrativi già decaduti** (assegnando alla disposizione la *ratio* che si era proposto il Legislatore: consentire all'A.F. di valersi dei risultati delle indagini penali), ma i "giudici supremi" (italiani) e cioè la Corte Costituzionale hanno affermato che i termini raddoppiati (sono fissati dalla legge) e *"operano autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. 74/2000"* e che gli stessi *"si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro"*, per cui è del tutto irrilevante che l'obbligo di denuncia penale *"possa insorgere anche dopo il decorso del termine breve [cioè, ordinario] o possa non essere adempiuto entro tale termine"* (cfr., Corte Cost. 25.07.2011 e Corte di Cassazione, 11.12.2012, n. 22587).

E' indubbio che la disposizione (così autorevolmente interpretata) ha contribuito non poco all'incertezza del diritto operatori ed alla perdita di competitività del Sistema-Paese, tant'è che lo schema di decreto legislativo sulla "certezza del diritto" (approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014, in attuazione dell'art. 8 della Legge Delega (L. 23/2014), ha previsto

- da un lato, che **il raddoppio dei termini opera "a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini;**
- dall'altro, che **"sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo".**

In altri termini, **il raddoppio dei termini di decadenza dall'accertamento scatterà soltanto se l'A.F. ha comunicato la notizia di reato alla Procura della Repubblica entro i termini ordinari di decadenza.** Non solo: l'attuale formulazione (non ancora, però, definitiva) prevede che sono **fatti salvi gli effetti dei soli atti di controllo divenuti "definitivi"**, il ché significa che in tutti gli **altri casi - in cui l'atto non è "definitivo"** (o perché pende il termine per ricorrere o perché non si è ancora formato il giudicato) - **valgono le nuove regole e dunque l'atto "viene meno"**.

Bisognerà, comunque, verificare se la disposizione verrà mantenuta o ulteriormente modificata, considerato che il Provvedimento – come già anticipato – non è nato sotto una buona stella:

commi da 1 a 3, del D.L. 167/1990 (cioè degli obblighi di monitoraggio), si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

¹⁸ Cfr., C.A.E. 31.12.2009, n. 54, secondo la quale tale ampliamento opera anche nei confronti dei soggetti solidalmente responsabili: consolidato, Iva di gruppo, tassazione per trasparenza.

dopo anni di travaglio (è da tempo che si susseguono i vari D.D.L.), e dopo essere stato appena approvato dal C.d.M., esso, infatti, è stato “congelato” fino al 20 febbraio p.v. con annuncio che sarà attentamente revisionato, soprattutto per la parte penale (che, per la verità, avrebbe potuto essere oggetto di un Decreto diverso da quello sull’abuso del diritto e da quello sul monitoraggio delle grandi imprese).

5. Adempimenti *black list* e nuovi riferimenti per l’individuazione dei c.d. Paesi a fiscalità privilegiata

Tre le novità:

5.1 - Comunicazione delle operazioni effettuate con operatori *black list*;

5.2 – Modifica lista Paesi *Black List* per applicazione art. 110, co. 10 del T.U.II.RR..

5.3. – Modifica lista Paesi a fiscalità privilegiata per applicazione art. 167 del T.U.II.RR.

5.1. – Comunicazioni *black list*

▪ **Riferimento normativo: art. 1, co. 1, D.L. 40/2010, modificato dall’art. 21, D.Lgs. 175/2014**

L’art. 1, del D.L. 40/2010 ha introdotto, a carico dei soggetti passivi IVA, l’obbligo di comunicare le operazioni di acquisto/cessione e di prestazione di servizi effettuate nei confronti di controparti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. *black list*.

Nel testo anteriore alla modifica legislativa, la comunicazione, da inviare all’Agenzia delle Entrate utilizzando il quadro BL del Modello c.d. Polivalente, doveva essere effettuata

- per le operazioni di importo superiore a 500,00 euro;
- con periodicità trimestrale o mensile a seconda dell’ammontare delle operazioni.

L’art. 21, co. 1, del D.Lgs. 175/2014, semplificando la predetta disciplina, ha

- innalzato la soglia dell’obbligo (*importo complessivo annuale delle operazioni superiore a 10.000,00 euro*), con la precisazione che tale limite (di 10.000,00 euro) va riferito non a ciascuna “singola operazione, come a legislazione previgente, ma come limite complessivo annuo”: va calcolato, in altre parole, tenendo conto del “complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute – nell’anno – nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. *black list*” (cfr., C.A.E. 30.12.2014, n. 31);
- previsto l’obbligo di invio dell’elenco con cadenza annuale, eliminando la periodicità mensile o trimestrale.

La predetta modifica si applica alle operazioni poste in essere nell’anno solare in corso alla data di entrata in vigore della stessa (il 13 dicembre 2014), per cui vale già nel periodo di imposta 2014.

Si è posto il problema del comportamento da adottare relativamente agli ultimi mesi e all’ultimo trimestre 2014, nonché relativamente alla necessità o meno di riepilogare, per la

stessa annualità, le operazioni già comunicate in base alla previgente normativa, se di importo (complessivo) superiore a 10.000,00 euro; e l'Agenzia delle Entrate ha risposto che *“per evidenti finalità di semplificazione e per consentire gli adempimenti dell'intero anno 2014 secondo le regole già adottate per la maggior parte dell'anno, i contribuenti possono continuare a effettuare le comunicazioni mensili o trimestrali secondo le regole previgenti fino alla fine del 2014”*; e precisando che *“tali comunicazioni saranno ritenute pienamente valide secondo le nuove modalità previste dall'art. 21 del Decreto”* (cfr. Comunicato stampa A.E. 19.12.2014, nonché C.A.E. 31/2014). Pertanto, *“stante la facoltà degli operatori di applicare le regole previgenti”*, la comunicazione potrà essere omessa per le operazioni di importo inferiore a 500,00 euro *“anche se le stesse sono di importo complessivo superiore a 10.000,00 euro”* (cfr. C.A.E. 31/2014).

Infine, fatta salva la definitività del provvedimento di irrogazione delle sanzioni, **non sono sanzionabili** *“eventuali violazioni commesse in vigenza della precedente formulazione che, per effetto delle modifiche, non siano più considerate illecite”* (cfr. C.A.E. 31/2014).

5.2 – Modifica lista Paesi *Black List* per applicazione art. 110, co. 10, del T.U.II.RR..

▪ **Riferimento normativo: art. 1, co. 678, L. 23.12.2014, n. 190** (Legge di Stabilità 2015)

L'art. 1, co. 678, stabilisce che: *“ai fini dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo **110, comma 10**, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nelle more della emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 168-bis del medesimo testo unico, la individuazione dei regimi fiscali privilegiati è effettuata, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni.”*

La modifica non è di poco conto: non si dovrà più tenere conto della lista contenuta nel D.M. 23.01.2002, né di un criterio di tassazione “congrua”, ma dovrà farsi **esclusivo riferimento al criterio della mancanza di un adeguato scambio di informazioni**. In proposito, il MEF dovrà procedere ad individuare i suddetti Paesi con apposito D.M., il quale (sostituirà) o, in ogni caso modificherà, il “vecchio” D.M. 23.01.2002. E' ragionevole pensare che ne deriverà una rilevante riduzione dei Paesi compresi nella “lista”, dato che saranno esclusi dalla penalizzazione ex art. 110, co. 10 anche Paesi connotati da una tassazione ritenuta “non congrua” ma con i quali esistono protocolli di scambio d'informazioni e che, dunque, sono considerati “collaborativi” (es. Singapore, San Marino¹⁹).

¹⁹ Il D.M. 29.12.2014 inserisce San Marino nell'elenco degli Stati con cui è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (la Convenzione con RSM è del 13.07.2012 entrata in vigore il 3.10.2013; cfr., L. 19.07.2013, n. 88).

5.3. – Modifica lista Paesi a fiscalità privilegiata per applicazione art. 167 del T.U.II.RR.

▪ **Riferimento normativo: art. 1, co. 680 e 681, L. 23.12.2014, n. 190** (Legge di Stabilità 2015)

L'art. 1, co. 680, aggiunge, al comma 4 dell'art. 167 del T.U.II.RR., i seguenti periodi: *“Si considera livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia. Si considerano in ogni caso privilegiati i regimi fiscali speciali che consentono un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia, ancorché previsti da Stati o territori che applicano un regime generale di imposizione non inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate viene fornito un elenco non tassativo dei regimi fiscali speciali”.*

A parte il fatto che si tratta di una vera **“perla”** dal punto di vista della **tecnica normativa** in quanto

- aggiunge dei “periodi”, e
 - fa riferimento concettuale (parlando di “livello di tassazione sensibilmente inferiore”) ad **un comma abrogato** (il **comma 4 dell'art. 167 del T.U.II.RR.**, soppresso con l'art. 1, co. 83, lett. l), della L. 244/2007),
- la **modifica non è trascurabile ed è “preoccupante”**, dal momento che, in relazione alle disposizioni di cui all'art. 167, del T.U.II.RR. in tema di *Controlled Foreign Companies - CFC* (le quali – se applicate – determinano l'imputazione per trasparenza del reddito della partecipata estera all'imponibile IRES della partecipante italiana):
- a. sembra mantenere in essere il riferimento alla lista dei Paesi prevista dal D.M. 21.11.2001**, a cui dunque è ancora necessario fare riferimento stante la mancata emanazione dei decreti attuativi di cui all'art. 168-bis del T.U.II.RR.;
 - b. crea, di fatto, una ulteriore nuova “lista”, aggiungendo un nuovo criterio** basato sul fatto che la partecipata estera sia assoggettata ad un regime fiscale (privilegiato) che **le consente un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia**. In proposito, è prevista (senza un termine!) l'emanazione di un Provvedimento del Direttore dell'A.E. che individui il nuovo elenco dei regimi fiscali privilegiati, con la precisazione, però, che tale elencazione **non sarà tassativa**.

La novella dell'art. 167 rischia di generare non poche incertezze, perché:

- a.** pone l'onere (ed il rischio), in capo alla controllante italiana, della verifica, caso per caso, se la controllata estera goda di un regime fiscale inferiore al 50% di quello italiano... e ciò anche in caso di Paesi non menzionati in alcuna delle (previgenti) *“black list”* previste dall'ordinamento italiano: è il caso, ad esempio, del Delaware (USA) che garantisce a molte società un regime fiscale particolarmente favorevole, ma appartiene agli Stati Uniti, Paese sicuramente *white list*;
- b.** la “tassazione” sensibilmente “inferiore”, potrebbe essere generata, anche da agevolazioni temporanee (es. relative ad investimenti operati nel Paese estero): in tal caso, *quid juris?*

Probabilmente, in tali casi, sarà opportuno presentare un interpello preventivo per disapplicare la disciplina dell'art. 167, secondo quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo.

La "novità" opera *"dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014"* e, dunque, per i soggetti c.d. "solari", a decorrere dal p.i. 2015 (con termini di "verifica", pertanto, piuttosto stretti).