

## Edizione di martedì 11 febbraio 2014

### ISTITUTI DEFLATTIVI

#### Reverse charge e ravvedimento operoso

di Ennio Vial, Vita Pozzi

### IVA

#### È cedibile anche il credito Iva trimestrale?

di Giovanni Valcarenghi

### AGEVOLAZIONI

#### Non sempre il box auto sconta la stessa aliquota dell'abitazione

di Leonardo Pietrobon

### ACCERTAMENTO

#### Antieconomicità e campione di riferimento valido, la contabilità non tiene

di Maurizio Tozzi

### ACCERTAMENTO

#### Rientro dei capitali da Paesi black list: quali gli anni accertabili?

di Nicola Fasano

## ISTITUTI DEFLATTIVI

### **Reverse charge e ravvedimento operoso**

di Ennio Vial, Vita Pozzi

A partire dal 20 febbraio 2010 i **rappresentanti fiscali italiani e le identificazioni dirette** di soggetti esteri **non** sono più legittimati ad **emettere fatture** con **Iva** in relazione alle cessioni interne italiane a meno che il cliente, essendo un **consumatore finale**, non sia in grado di implementare l'inversione contabile. Questo principio vale per i servizi in deroga (ossia quelli che non rientrano nell'art. 7-ter D.P.R. 633/1972) e per le cessioni di beni.

A ben vedere, ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 18 del 2010, la **nuova normativa** si applica alle operazioni effettuate a partire dal **1° gennaio 2010** fermo restando che, come specificato nella circolare del 18 marzo 2010 n. 14/E, vengono fatti salvi i comportamenti di coloro i quali, in **assenza di malafede**, abbiano applicato in maniera **non corretta** le **regole** sull'inversione contabile alle operazioni poste in essere dal 1° gennaio 2010 al 19 febbraio 2010, continuando ad assolvere l'imposta con le modalità previste dalla previgente disciplina.

L'impossibilità di fatturare i **servizi generici** si è avuta sin dal 1° gennaio 2010.

La [\*\*risoluzione n. 140 del 29 dicembre 2010\*\*](#) ha chiarito che se dal 20 febbraio il **rappresentante** continua a **fatturare con iva**, la **violazione** commessa è quella sanzionata dall'art.6, co. 9-bis, terzo periodo del D.Lgs. n. 471 del 1997, in una misura **pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta**, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nel triennio 2008 – 2010.

Ovviamente, il prestatore/cedente deve aver **versato l'iva** che il cessionario ha diritto di detrarre secondo le regole ordinarie.

La risoluzione in oggetto chiarisce che la **violazione** può essere sanata mediante **ravvedimento operoso**, con il pagamento da parte del cedente o del cessionario, nel termine di cui [\*\*all'articolo 13, comma 1, lettera b\), del D.Lgs. n. 472 del 1997\*\*](#), della **sanzione ridotta pari ad un ottavo** del 3% dell'imposta sulle operazioni attive irregolarmente determinata in ciascuna liquidazione periodica (all'epoca il ravvedimento si perfezionava versando un decimo del 3%).

Considerato, inoltre, che ai sensi del quarto periodo dell'articolo 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997, al **pagamento delle sanzioni** sono **tenuti solidalmente** entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (circolare 18 febbraio 2008 n. 12, punto 10.2), il **perfezionamento** del ravvedimento **ad opera di uno** dei contraenti

produrrà i suoi **effetti nei confronti dell'altro**.

In alternativa, il contribuente che **non vuole pagare la sanzione**, ancorchè ridotta a seguito di ravvedimento, può procedere con **l'emissione della nota di accredito**.

**Il punto 5.1 della Circolare 11 febbraio 2007 n. 11/E** chiarisce che in ipotesi di **reverse charge** con **soggetti esteri**, se il **subappaltatore** ha emesso **erroneamente con IVA** una fattura relativa ad una prestazione che avrebbe dovuto essere **assoggettata** ad imposta dal committente secondo il **meccanismo del reverse-charge**, è possibile **correggere l'errore** emettendo una **nota di accredito** entro il termine di un **anno** dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi **dell'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972**, che obbliga il committente alle conseguenti variazioni.

L'Agenzia precisa che il rispetto del **termine previsto** dal richiamato articolo 26, terzo comma, è necessario, in quanto l'indicazione di un ammontare di imposta differente rispetto a quello reale concretizza l'ipotesi di **inesattezza della fatturazione** prevista dalla norma in discorso.

La questione è ben presente anche nella risoluzione n. 140 del 2010, dove si evidenzia che non sarebbe stato necessario emettere le **note di credito**, ben potendo ravvedere la violazione.

Tuttavia, viene **disconosciuta** la possibilità dello **storno** delle **note di variazione** e delle conseguenti **autofatture**, non essendo la casistica riconducibile ad alcuna delle ipotesi indicate nell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

## IVA

---

### **È cedibile anche il credito Iva trimestrale?**

di **Giovanni Valcarenghi**

Il concetto di **credito IVA risultante dalla dichiarazione** annuale non va riferito soltanto alle somme chieste a rimborso con la dichiarazione stessa, ma può essere **esteso agli importi richiesti a rimborso in sede trimestrale**, ai sensi del secondo comma dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, sotto la condizione che il credito, rimborsabile infrannualmente, trovi successiva conferma nella dichiarazione annuale.

Sulla base di questa considerazione, la **Corte d'Appello di Venezia**, con la [sentenza n.2252 del 20 ottobre 2013](#), ha affermato che il credito IVA trimestrale, chiesto a rimborso e confermato nella dichiarazione annuale, può essere ceduto a terzi con le modalità previste dall'art.69 del R.D. n.2440/1923 e con effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quale debitore ceduto.

Con tale conclusione, adesiva a quella dei giudici di prime cure, è stata **disattesa la posizione** dell'Agenzia delle Entrate, ribadita in più occasioni, da ultimo con la [R.M. 4 aprile 2006, n. 49.](#)

L'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988 dispone che, *“agli effetti dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo”*. Come già chiarito con la [circolare n. 6 del 13 febbraio 2006](#) (risposta 12.4), per **“credito risultante dalla dichiarazione annuale”** si deve intendere soltanto quello indicato nella dichiarazione annuale IVA e, pertanto, solo tali crediti – **e non anche quelli infrannuali** chiesti a rimborso – **sono suscettibili di cessione**.

Secondo l'Agenzia, ad una diversa conclusione non può giungersi in base alla circostanza che gli uffici possono rilasciare, per i crediti IVA infrannuali, l'attestazione di cui all'art. 10 del D.L. n. 269/2003 (cd. **“attestazione dei crediti tributari”**), che consente agli istituti di credito che hanno sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate specifiche convenzioni, di **anticipare ai creditori il 90% del valore del credito** medesimo. In tale evenienza, infatti, l'istituto bancario si impegna a concedere al contribuente un'anticipazione del credito rimborsabile, purché lo stesso dia disposizione irrevocabile all'Agenzia di liquidare il rimborso per il tramite dell'istituto medesimo. Trattasi, quindi, di uno **strumento per facilitare l'accesso al credito** a tutte le imprese in attesa di rimborsi periodici IVA in conto fiscale, senza, peraltro, che l'istituto

bancario si configuri quale cessionario del credito medesimo.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria non è stata condivisa dalla Corte d'Appello di Venezia. Le argomentazioni a supporto del principio sancito dalla sentenza sono essenzialmente quelle esplicitate **dall'Associazione Dottori commercialisti di Milano** nella norma di comportamento **n. 164/2006**.

Tanto il **credito trimestrale** quanto quello annuale derivano da operazioni confluite nella dichiarazione IVA annuale e determinano un'eccedenza d'imposta rimborsabile che, in quanto tale, costituisce un **credito certo, liquido ed esigibile e non**, viceversa, **una mera aspettativa** di rimborso. Esiste, pertanto, una **perfetta simmetria** tra le condizioni che consentono il perfezionamento della cessione del credito, sotto il profilo civilistico (cfr. artt. 1260 ss. c.c.), e la rilevanza del credito, agli effetti dell'IVA, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; da quest'ultimo punto di vista, affinché la cessione produca effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, debitore ceduto, occorre rispettare l'art. 69 del R.D. n. 2440/1923, in base al quale:

- le cessioni di crediti verso l'amministrazione, nei casi in cui sono ammesse dalle leggi, devono essere **obbligatoriamente notificate** all'amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento, e ciò in deroga alla regola sancita dall'art. 1264 c.c., per la quale la cessione ha effetto nei confronti del debitore ceduto solo quando questi l'abbia accettata;
- la **notifica deve avvenire per tempo**, giacché essa rimane priva di effetto riguardo agli ordini di pagamento che risultino già emessi;
- le cessioni di crediti devono altresì risultare da **atto pubblico o da scrittura privata autenticata** da notaio.

La sentenza in esame, a sostegno della cedibilità del credito IVA trimestrale chiesto a rimborso, osserva:

- da un lato, che **i crediti tributari sono tutti ordinariamente cedibili** (cfr., ad esempio, l'art. 43-bis D.P.R. n. 602/1973, in tema di cessione di crediti derivanti da dichiarazione dei redditi, anche qui con garanzia del cessionario). Di conseguenza, l'interpretazione dell'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1998 fornita dall'Agenzia delle Entrate si dimostra erronea, oltre che eccessivamente semplicistica ed arbitraria, in quanto tale norma non vieta la cessione dei crediti IVA infrannuali, ma si limita semplicemente a prendere in esame uno dei possibili casi di cessione, ampliando la garanzia della Pubblica amministrazione rispetto a quanto previsto dagli artt. 1266 e 1267 c.c. e consentendo all'ufficio di agire anche verso il cessionario;
- dall'altro, in base alla **normativa in materia di IVA**, è possibile non solo optare per la liquidazione trimestrale dell'imposta, ma anche **chiedere il rimborso delle eccedenze infrannuali**, con la conseguenza che il credito maturato diviene disponibile per il contribuente con la liquidazione e contestualmente cedibile, salve le garanzia imposte dalla legge o quella generale di cui agli artt. 1266 e 1267 c.c.. e fatto salvo, inoltre, il

potere di rettifica o accertamento dell'ufficio.

## AGEVOLAZIONI

---

### **Non sempre il box auto sconta la stessa aliquota dell'abitazione**

di Leonardo Pietrobon

La Corte di Cassazione con [l'ordinanza n. 1735 del 28.1.2014](#), intervenendo in materia di aliquota Iva, ha stabilito che nel caso in cui il **costruttore di un edificio venga i box auto**, con atto separato, a chi è già proprietario delle unità abitative, **l'aliquota Iva applicabile** in tale compravendita **è quella ordinaria** e non quella agevolata, ad eccezione del caso in cui venga dimostrato che gli immobili erano stati costruiti sin dall'inizio con le autorimesse. In altri termini, a parere della Corte di Cassazione per poter accedere all'aliquota agevolata le unità abitative e i box auto devono essere oggetto dello **stesso intervento edificatorio**.

La vicenda riguarda una società a cui l'Amministrazione Finanziaria ha notificato un avviso di accertamento, con il quale procede al recupero della **maggior Iva** inerente alla vendita di box auto, su cui la società ha applicato **l'aliquota del 10%** in luogo, secondo le Entrate, dell'aliquota ordinaria.

La società, avverso tale atto impositivo, propone ricorso avanti alla Commissione Tributaria Provinciale, la quale accoglie le doglianze della società ricorrente e annulla, quindi, l'atto impugnato. L'Amministrazione Finanziaria, ferma nelle proprie posizioni, impugna la decisione del giudice di prime cure dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale affermando che **la vendita delle due unità immobiliari**, abitazione e box auto, **non è stato contestuale**. Nonostante tale argomentazione la CTR rigetta l'appello dell'Ufficio, affermando che **sulla vendita di alcuni box** auto da parte della società ricorrente **ai proprietari di unità immobiliari abitative** acquistate in precedenza va effettivamente **applicata l'aliquota Iva del 10%**, in quanto tali autorimesse sono state dichiarate di volta in volta come **pertinenze degli appartamenti**, i quali non presentano le caratteristiche per essere qualificati "di lusso" e rendere, quindi, applicabile l'aliquota Iva ordinaria.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, insistendo ancora sulla tesi dell'**applicabilità**, nella caso di specie, **dell'aliquota Iva ordinaria**, in quanto, sempre a parere delle Entrate, **la vendita dei box auto non è stata contestuale a quella delle unità immobiliari**, risultando del tutto irrilevante la circostanza che tali box auto fossero stati dichiarati come pertinenze dal notaio rogante, assumendo anche dal punto di vista formale il vincolo di pertinenzialità.

Con l'ordinanza in commento, la Corte di Cassazione accoglie la motivazione dell'Agenzia delle Entrate cassando la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigettando il ricorso

introduttivo del contribuente.

I giudici di legittimità evidenziano che **i parcheggi realizzati in eccedenza** rispetto allo spazio minimo richiesto dall'articolo 2 L. n. 122/1989 (secondo cui “nelle nuove costruzioni ed anche nelle aree di pertinenza delle costruzioni stesse, debbono essere riservati appositi spazi per parcheggi in misura non inferiore ad un metro quadrato per ogni dieci metri cubi di costruzione”) **non sono soggetti al vincolo pertinenziale** in favore delle unità immobiliari del fabbricato abitativo. Di conseguenza, sempre a parere della Cassazione, l'originario proprietario-costruttore del fabbricato stesso può legittimamente riservarsi, o cedere a terzi, la proprietà di tali parcheggi, nel rispetto del vincolo di destinazione nascente da atto d'obbligo col Comune (sulla questione si veda SS.UU. n. 12793/2005 e Cass. n. 1664/2012).

La Corte di Cassazione, **in merito all'applicazione dell'aliquota agevolata** – prevista dal punto 21 della parte seconda della tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972, riferita ai fabbricati e porzioni di fabbricati di cui all'art. 13 della L. n. 408/1949 (c.d. Legge Tupini) ceduti da imprese costruttrici, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione – afferma che la stessa **non si applica a un'impresa edile che si sia limitata a rivendere un immobile da essa non costruito**, in quanto detta agevolazione tributaria ha la finalità di favorire lo svolgimento dell'attività edilizia, anche se esercitata in tutto o in parte con la collaborazione di terzi e **non può estendersi all'attività commerciale meramente speculativa** di compravendita di immobili.

Nel caso di specie, la società avrebbe dovuto fornire la prova di **avere costruito gli immobili fin dall'inizio con le autorimesse**, poi cedute, in quanto, le norme che prevedono un'aliquota Iva ridotta costituiscono un'eccezione, di conseguenza **spetta al contribuente dimostrare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione** (sulla questione la stessa Corte di Cassazione richiama due precedenti pronunce, quali Cass n. 7124/2003 e n. 14904/2001).

Il richiamo alla Legge Tupini permette quindi alla Corte di Cassazione di giungere alla conclusione sopra indicata, secondo cui se non vi è “coincidenza” temporale tra la costruzione delle unità abitative e i box auto, in quanto questi ultimi sono stati realizzati in seguito, sulle successive compravendite **non può essere applicata l'aliquota Iva ridotta del 10%**, in quanto, pare di capire, tali costruzioni **non possono essere ricomprese nell'intervento edificatorio “Tupini”** che ha portato anteriormente alla realizzazione delle unità abitative.

Sulla base di tali considerazioni, quindi, la Corte di Cassazione ha dichiarato fondata la doglianza dell'Amministrazione Finanziaria e, decidendo la causa nel merito, ha respinto il ricorso introduttivo della contribuente che non ha dimostrato l'esistenza dei presupposti per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Antieconomicità e campione di riferimento valido, la contabilità non tiene***

di Maurizio Tozzi

Qualche giorno orsono abbiamo commentato la sentenza della CTR Lazio, n. 748/01/13, che nell'affrontare il tema delle **ricostruzioni analitiche induttive da parte dell'amministrazione finanziaria fondate sull'analisi di un campione**, ha riscontrato, in maniera favorevole al contribuente, come sia necessario che l'accertamento consenta di individuare gli elementi presuntivi validi per la contestata evasione. Se l'indagine è svolta su un campione assolutamente non significativo e tale da non rendere credibili i risultati accertati, la correttezza dei ricarichi praticati, avvalorati dalla "coerenza" degli studi di settore, rimane inviolata.

Oggi affrontiamo il caso totalmente opposto, quello del **campione "significativo"** e soprattutto della **completa inaffidabilità del contribuente** in ordine ad un dato "sensibile" quale **l'economicità dell'attività svolta**. Trattasi della sentenza n. 1839 depositata in cancelleria il 29 gennaio 2014, con cui la suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria, ritenendo valido l'accertamento induttivo effettuato.

Dai dati emergenti dalla motivazione della sentenza, si legge come l'Agenzia delle Entrate si sia mossa in due direzioni:

- Da un lato il riscontro dell'antieconomicità dei risultati aziendali raggiunti, manifestati da un **ricarico praticamente irrisorio** nell'attività di riferimento, pari al 9,78% (settore della vendita a dettaglio dell'abbigliamento);
- Dall'altro, l'analisi di un **campione altamente significativo**, rappresentato dal 90% della merce venduta, con confronto dei prezzi di acquisto e di vendita.

Le eccezioni mosse dalla parte, peraltro vincenti nei due giudizi di merito, sembrano fondarsi soprattutto sulla contestazione dell'utilizzo dell'accertamento "induttivo puro", non essendosi in presenza dei requisiti richiesti dall'articolo 39, secondo comma, del DPR 600/73 ed essendo la contabilità del contribuente totalmente attendibile. Dal che il controllo effettuato, ancorato ad una media aritmetica, non trova fondamento giuridico.

Ovviamente non abbiamo il riscontro dei completi documenti processuali, ma sembrano convincenti le motivazioni addotte dalla Corte di Cassazione, che nell'accogliere il ricorso

dell'Amministrazione Finanziaria spiega tra l'altro: “*Questa Corte ha più volte affermato (...) che una volta contestata l'antieconomicità (...) poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia aziendale, incombe su quest'ultimo* (ossia il contribuente), *l'onere di fornire al riguardo le necessarie spiegazioni.* In difetto, sarà pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo (...).” Ed ancora: “*E neppure tale potere di accertamento potrebbe considerarsi impedito dalla regolarità della contabilità (...) che non può costituire, a fronte di una condotta antieconomica (...) neppure una valida prova contraria (...).*” Al che è ritenuto corretto l'accertamento operato, che ha determinato “(...) in assenza di elementi di segno contrario forniti (...) un ricarico nella misura del 40%, secondo la media aritmetica semplice; criterio, questo, peraltro nemmeno espressamente censurato dalla CTR”.

In definitiva:

1. L'antieconomicità palese e non giustificata rende inattendibile l'intero impianto contabile del contribuente;
2. In tal modo **si apre la strada all'accertamento induttivo**, a prescindere dalla correttezza formale delle scritture contabili, con relativa possibilità di applicare la media aritmetica semplice per la determinazione del reale ricarico praticato.

A questo punto è utile offrire una riflessione di carattere pratico che illustra in maniera chiara la causa determinante di una situazione di antieconomicità come quella analizzata. Un ricarico palesemente basso **è frutto**, salvo casistiche diverse, **di un comportamento all'apparenza anomala**: l'imprenditore acquista merce in eccesso rispetto a quella che riesce a vendere, **ritrovandosi con grossi costi e rimanenze finali che si incrementano**. La domanda spontanea che sorge è: **come mai continua ad acquistare se non vende?** La risposta vera è dietro l'angolo. Le sole alternative risiedono nel dimostrare la necessità degli acquisti, magari dovuta ad un ricambio della merce venduta (essendo quella in magazzino di fatto fuori mercato), oppure ad acquisti a condizioni particolarmente vantaggiose offerte dai fornitori (ma è evidente che questo atteggiamento non può diventare standardizzato, in quanto qualsiasi imprenditore, se non vende, ad un certo punto ritiene inutile incrementare gli acquisti). Ma se invece il tutto è frutto della vendita in evasione, con relativa necessità di “**riequilibrare**” la dichiarazione dei redditi emergente mediante un “**innalzamento strumentale delle rimanenze finali**”, è utile ponderare l'effetto finale di un simile comportamento in caso di accertamento: da un lato, in sede di dichiarazione, aumentando ad hoc le rimanenze finali comunque si rende imponibile ai fini delle imposte sui redditi l'evasione effettuata (in sostanza il contribuente ha incamerato l'IVA); dall'altro, a seguito dell'accertamento, l'IVA è recuperata e inoltre si viene tassati nuovamente ai fini delle imposte dirette. Di fatto, non sembra una grande intuizione.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Rientro dei capitali da Paesi black list: quali gli anni accertabili?***

di Nicola Fasano

Per quantificare i costi della procedura di collaborazione spontanea introdotta dal d.l. 4/2014, in attesa di conversione, uno degli aspetti determinanti è quello di capire i periodi di imposta ancora accertabili dal Fisco **al momento di presentazione** dell'istanza di emersione.

A tal fine si deve ricordare che vi sono due disposizioni molto rilevanti che **raddoppiano** i termini di accertamento. Ciò avviene, in particolare, nel caso di attività ed investimenti **detenuti in Paesi "black list"** o nel caso in cui ricorrono gli estremi di uno dei **reati tributari** di cui al d. lgs. 74/2000.

E' opportuno soffermarsi, in particolare, sulla prima fattispecie che, nelle ipotesi della procedura di collaborazione spontanea rappresentano la **regola**.

La norma da cui partire per fare questo calcolo a ritroso è l'art. 12, d.l. 78 del 1 luglio 2009, secondo cui **in deroga** ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria **detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato** di cui al D.M. 4 maggio 1999, e al D.M. 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni ivi previste (per cui, per esempio, anche Lussemburgo è considerato "black list" da questo punto di vista), **in violazione degli obblighi di monitoraggio**, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salvo la prova contraria, mediante **redditi sottratti a tassazione**. In tale caso, inoltre, le sanzioni previste per omessa o infedele dichiarazione sono raddoppiate.

Non solo, per l'accertamento basato su tale presunzione gli **ordinari termini** di accertamento sono **raddoppiati**. Inoltre, per gli investimenti e le attività detenuti nei suddetti Stati black list, sono raddoppiati i termini ordinari, di cui all'art. 20 d. lgs. 472/97, per le contestazioni delle **violazioni sull'RW**.

Ciò posto, non è affatto agevole capire, in concreto quali sono i periodi di imposta ancora **accertabili**, anche in considerazione dell'interpretazione che gli Uffici danno alla disposizioni di cui all'art. 12, d.l. 78/09.

La norma, infatti, è intervenuta nel corso del 2009 e, **non disponendo nulla al riguardo** (a differenza di quanto previsto invece per il raddoppio dei termini in caso di reati tributari, in relazione al quale l'art. 37, c. 27, d.l. 223/06 ha precisato l'applicazione per i periodi di imposta ancora accertabili alla data di entrata in vigore della norma), dovrebbe applicarsi,

secondo la dottrina maggioritaria, per i periodi di imposta dal **2009** in poi (o **al limite del 2008** considerando che la violazione dell'omessa compilazione dell'RW è stata compiuta nel 2009, dopo l'entrata in vigore del d.l. 78/09). Tale orientamento ha inoltre trovato **consenso nelle prime sentenze di merito** sul tema (da ultimo CTP Varese 96/12/2013). Secondo l'Agenzia delle entrate, invece, il raddoppio dei termini si applica con riferimento alle annualità che erano **ancora accertabili nel 2009**. Di conseguenza, poiché il potere di accertamento dell'Agenzia delle entrate decade dopo il 31 dicembre del **quarto** anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o, in caso di **omessa** presentazione della stessa, entro il 31 dicembre del **quinto anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, ecco che, secondo l'amministrazione finanziaria, risulterebbero ancora accertabili nel 2014, gli anni di imposta **fino al 2005** o addirittura **fino al 2003** in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

Per quanto riguarda le **sanzioni da RW**, invece, si deve evidenziare che opera il diverso termine standard di contestazione di **5 anni dalla violazione** che, a seguito del raddoppio, in caso di Paesi black list, diviene pari a 10 anni. Per l'RW dunque l'Agenzia quest'anno può contestare fino al 2003 (violazione commessa con Unico 2004).

In proposito peraltro va evidenziato come l'art. 20, d. lgs. 472/1997 stabilisce che l'atto di contestazione delle sanzioni deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel **diverso termine previsto per l'accertamento die singoli tributi**. E' evidente come, qualora si ritenesse che le violazione da RW siano collegate a quelle dei tributi sui redditi, visto che sono strettamente connesse con il Modello Unico, i termini per la contestazione si accorcerrebbero in quattro anni (otto in caso di raddoppio). L'Agenzia delle entrate, però non è di questo avviso.

In sostanza, seguendo l'impostazione dell'amministrazione finanziaria, si ha una sorta di **doppio binario** per cui in caso di attività e investimenti in Stati "black list", per contestare le violazioni da **RW** l'Agenzia può retrocedere **fino al 2003**, mentre per contestare le maggiori **imposte** e relative sanzioni, in caso di presentazione della dichiarazione, può retrocedere fino al **2005** (fino al 2003 solo in caso di omessa presentazione della dichiarazione).

Questa interpretazione, peraltro, da un lato **estende oltremodo i termini di accertamento** e dall'altro rende particolarmente **onerose** le voluntary se gli apporti esteri sono stati effettuati in quegli anni, poiché, a quel punto l'equazione apporto estero=reddito non dichiarato (salvo una diabolica prova contraria) produce effetti **devastanti** sulle imposte dovute e relative sanzioni. Questo è sicuramente uno dei punti focali che dovrà essere chiarito dall'amministrazione finanziaria. Così come dovrà essere chiarito come comportarsi sui **redditi che sono il frutto di quell'apporto** fatto magari in tempi **risalenti** (prima degli anni ancora aperti per l'accertamento). Così per esempio, se l'apporto è avvenuto nel **2001** sicuramente **non opera la presunzione** secondo cui tale apporto è stato costituito con redditi sottratti a tassazione, in quanto trattasi di anno ormai non accertabile. Ma se quell'apporto ha prodotto redditi finanziari dal 2005 (supponendo la presentazione della dichiarazione) al 2008 (ossia negli anni che, secondo i termini ordinari, oggi non sarebbero più accertabili) dovrà essere

chiarito **se siano ancora accertabili o no** (come sembrerebbe evincersi dal testo del citato art. 12 d.l. 78/09 che richiama solo le attività estere).