

## 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 ricorrano 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, salva 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 dal 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 dei singoli tributi**. E' evidente come, qualora si ritenesse che le violazioni 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 accorcerebbero 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).