

Le proposte di modifica dei Giovani dottori all'art. 2 del dlgs sulla certezza del diritto

Raddoppio termini da rivedere

Accertamenti agevolati in presenza di reati tributari

DI RAFFAELLA MESSINA*
E DANIELE GIACALONE**

Lo schema dell'emanando dlgs 163, afferente le «disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente», all'art. 2, introduce un limite alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento. Secondo tale testo, il raddoppio, che si concretizza in presenza di violazioni tributarie (ex dlgs. 74/2000) che comportino, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., l'obbligo di segnalazione scritta alla procura della notizia di reato, «non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria», prevista dagli artt. 43 del dpr 600/1973 e 57 del dpr 633/1972. In altri termini, in base alla nuova disposizione ipotizzata dall'esecutivo, il raddoppio potrà operare solo se la violazione penal-tributaria sarà stata denunciata dall'A.f. all'A.g. entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di presentazione omessa o nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo. Già dalla prima lettura della proposta di riforma appare evidente che un siffatto testo normativo non soddisfa di certo l'esigenza di revisione del «raddoppio dei termini». Sembra, piuttosto,

che l'impellente esigenza di modifica da parte del governo sia legata, oltre all'attuazione della delega, ad esigenze di cassa dell'erario. Tale lacunosa scelta normativa, di certo, consentirebbe di dare slancio alla voluntary disclosure, ma, a pagarne le conseguenze, sarebbe il normale contribuente. Ancora una volta, si è persa l'occasione sia di rivedere norme, che incidono profondamente sui diritti costituzionali dei contribuenti, sia di uniformarsi al diritto europeo e agli insegnamenti della Corte di giustizia dell'Ue e della Cedu. Per l'Unione giovani sarebbe auspicabile una più attenta riflessione per dar vita alle necessarie riforme. La modifica normativa, così come concepita, non è di certo sufficiente a garantire la certezza del diritto, non risolvendo la stragrande maggioranza dei problemi legati all'attuale testo di legge. Infatti, in più occasioni, l'Unione ha rappresentato come tale istituto spesso finisce per comportare un grave pregiudizio per il contribuente, costretto a rimanere nella totale incertezza per un decennio, magari a causa di un uso strumentale del raddoppio dei termini da parte dell'Agenzia. Ma v'è di più. Nei casi in cui l'ufficio, per finalità accertative, utilizza impropriamente i metodi induttivo puro o analitico-induttivo, potrebbe facilmente

essere superata la soglia di punibilità prevista per alcuni reati tributari. Come dire, il danno e la beffa. Se l'obiettivo del legislatore è quello di dare certezza ai contribuenti, non pare che esso possa essere raggiunto con la norma de qua. In un paese fiscalmente sano non può lasciarsi il contribuente nel limbo per un periodo così lungo (da 8 a 10 anni). Appare incomprensibile, peraltro, come mai si possano concedere altri 4 o 5 anni per notificare un avviso di accertamento una volta che gli uffici finanziari abbiano già raccolto fatti e notizie sufficienti per comunicare la notizia criminis. Sarebbe più logico e coerente con la finalità della riforma, imporre all'Agenzia di notificare gli atti impositivi entro tre o sei mesi dalla comunicazione del presunto illecito alla procura della repubblica. Nel tentativo di dare un contributo all'esecutivo in ordine alle emanando riforme, l'Ungdcec ha presentato le sue proposte, fondate, con riferimento a tale argomento, sulle seguenti riflessioni. Se da una parte il nuovo termine concesso all'A.f. per comunicare la notizia di reato, legittimante il raddoppio, tutela il contribuente, dall'altro la formulazione attuale della norma non offre alcun meccanismo che possa evitare un ricorso improprio all'istituto in commento, volto a dilatare l'arco temporale entro cui

completare l'attività di accertamento ordinaria. Per tale ragione, potrebbe essere utile prevedere la nullità dell'avviso di accertamento emanato fuori da termini canonici, in forza di tale istituto, se il procedimento penale si chiuda favorevolmente al contribuente. Dal momento che proprio l'avvio del procedimento penale permette un'ultrattività anche dell'azione amministrativa, se la ratio della norma è favorire una linea dura sui reati tributari, non vi è motivo perché, in mancanza di tali presupposti, debba comunque sopravvivere la sola azione amministrativa. È ovviamente opportuno che tale nullità debba essere collegata ai casi in cui la non colpevolezza del contribuente sia esplicita (non si può, difatti, comminare tale sanzione in caso di estinzione del reato per prescrizione). La novella, al fine di evitare un utilizzo improprio della norma, dovrebbe poi prevedere che i verificatori/accertatori debbano fornire ex ante elementi sufficienti, possibilmente di natura documentale, a sostegno dell'accusa in sede penale, affinché possa rimanere in vita l'effetto del

raddoppio dei termini e la conseguente legittimità degli atti emanati per gli esercizi d'imposta per i quali è ormai spirato l'ordinario termine di decadenza. Sarebbe opportuno, sempre nel rispetto della ratio della norma, prevedere la non applicazione del raddoppio quando lo stesso si fondi su accertamenti basati sul metodo induttivo puro (si pensi agli accertamenti sulle società di comodo). Si deve rilevare, infine, che le vere tutele per il contribuente potranno nascere solo da un'organica attuazione dell'art. 8 della delega fiscale, che darà «rilievo al reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa», circoscrivendo, come si legge nella relazione di accompagnamento, in maniera più precisa l'ambito di applicazione della disciplina penale tributaria, e riducendo le incertezze e i rischi per i contribuenti.

* componente
giunta Ungdcec
** consigliere
di amministrazione
Fondazione Centro
studi Ungdcec

Pagina a cura dell'



Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili*

IL TESTO AL VAGLIO DEL PARLAMENTO DOPO IL VIA LIBERA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI

Il decreto sull'internazionalizzazione non pensa alle imprese

L'Ungdcec ha sottoposto alle commissioni finanze di camera e senato un elaborato contenente osservazioni e proposte al fine di perfezionare, tra gli altri, il decreto internazionalizzazione. Lo schema di decreto licenziato lo scorso aprile dal consiglio dei ministri, ed oggi all'esame delle sette commissioni, nel quadro riformatore della legge delega (23/2014) per realizzare un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita cerca di creare un ambiente favorevole per gli investimenti esteri e maggiormente incentivante per le imprese residenti nel loro processo di internazionalizzazione. In ambito Cfc, nonostante un tentativo di compliance e semplificazione (l'eliminazione delle Cfc collegate, la previsione dell'interpello facoltativo e il riconoscimento di un termine di novanta giorni in caso di accertamento per la dimostrazione dell'applicabilità delle esenzioni) si propone un inedito adempimento formale: l'indicazione in dichiarazione della detenzione di partecipazioni potenzialmente rientranti nel perimetro della normativa Cfc. L'inutilità di tale adempimento è dimostrata dalla mancata tutela di materia imponible: il contribuente infatti potrà sempre ottenere il riconoscimento della disapplicazione della normativa in fase contenziosa. Di contro l'unico scopo è

alimentare potenziali liste di controllo, la cui mancata autodenuncia è sanzionata in sfregio ad ogni principio della proporzione tra l'interesse tutelato e la misura della pena. Alternativa a questa segnalazione è la proposizione di un interpello preventivo, facendo venir meno la semplificazione (interpello facoltativo) appena introdotta. Nel decreto è stata persa l'occasione per semplificare effettivamente il mondo delle Cfc white list: il tax rate continua ad essere lasciato a provvedimenti direttoriali, quando sarebbe stato sufficiente indicare il tax rate nominale, e tra i passive income sono ancora ricompresi i servizi: le società di servizi rivolte per oltre il 50% al gruppo di appartenenza andavano espunte totalmente da questo tipo norme, proprio per l'evidente marginalità di intenti elusivi. Oltre alle norme antiabuso, oggetto di una decisa riscrittura, purtroppo non sempre nella sperata direzione della semplificazione, sono state le norme sulle branch. Le società italiane che hanno stabili organizzazioni all'estero, dall'entrata in vigore della norma, potranno scegliere se continuare a tassare in Italia, secondo le regole nazionali, il reddito delle branch, recuperando le imposte estere con il sistema del credito d'imposta, o in alternativa applicare il nuovo sistema dalla branch exemption. I limiti con cui

si scontra il decreto sono nuovamente legati alla normativa Cfc, poiché l'esenzione dalla tassazione nazionale è ammessa solo per le stabili cui sono applicabili le esenzioni ex art. 167 Tuir, con particolare attenzione a quelle che sono le stabili white list. Come già ricordato al ricorrere del doppio presupposto (tax rate effettivo inferiore del 50% rispetto a quello italiano e passive income/servizi infragruppo per oltre il 50% dei proventi lordi) il contribuente deve ottenere un interpello positivo ai fini di applicare l'esenzione a queste fattispecie. Giova ricordare che anche il tipo di interpello è mutato: dall'interpello ex legge 212/2000 all'interpello ordinario ex legge 413/1991. L'Amministrazione non potrà sottovalutare alcuna fattispecie perché la non risposta varrà per diniego con tutte le conseguenze in capo al contribuente. Ulteriore vizio, a rischio di tenuta di fronte all'art. 3 della Costituzione, è la regola del recapture solo per le cessioni di stabili organizzazioni infragruppo. La norma dovrebbe estesa ad ogni cessione di stabile organizzazione anche tra soggetti non correlati. Novità ulteriore è l'introduzione nel sistema tributario del principio funzionale nella determinazione del reddito della branch estera: la stessa non attrarrà più su di sé i redditi conseguiti in Italia direttamente da casa madre,

sarà soggetto da essa autonomo. Effetto di tale norma sarà l'individuazione di un fondo di dotazione e di un conto economico solo ad essa riferibile. La nuova disposizione prevede, quali criteri di formazione di tale fondo quelli definiti in sede Ocse, senza prevedere alcuna norma che li recepisca. In assenza di una norma positiva, essendo il nostro un sistema di civil law, si correrà il rischio di lasciare in fase di applicazione, margini di incertezza in presenza di revisioni di tali criteri. Il decreto affronta anche il tema dei costi black list eliminando la presunzione legale (relativa) di indeducibilità ed introducendo il concetto di valore normale di difficile individuazione in ambito internazionale: sarà arduo per qualunque verificatore indicare il valore normale di una prestazione di servizi di un soggetto black list. Sarebbe stata questa l'occasione per semplificare la gestione delle imprese che operano con questi mercati e limitare la comunicazione in dichiarazione dei redditi sopra soglie di importo. Si è dimostrato una volta di più che la semplificazione non si è basata sull'effettiva consapevolezza degli adempimenti quotidiani delle imprese.

Tania Stefanutto,
presidente Commissione fiscalità
internazionale Ungdcec