

4.9 Inapplicabilità dell'aumento dei termini di decadenza

La decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere-dovere di accertamento è disciplinata dall'art. 43, D.P.R. 600/1973 e dall'art. 57, D.P.R. 633/1972, che prescrivono la notifica dell'avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione è stata presentata o del quinto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (e non lo è stata), considerandosi ovviamente non presentata la dichiarazione nulla¹⁰⁵. Donde il corollario che ai fini della collaborazione volontaria deve comprendersi certamente l'anno 2010, mentre deve comprendersi l'anno 2009 solo quando la dichiarazione dei redditi non sia stata presentata.

Si è già rilevato nel primo paragrafo di questo capitolo che il legislatore tributario italiano ha contrastato la detenzione di attività patrimoniali e finanziarie in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (paradisi fiscali), con due strumenti: il raddoppio delle sanzioni amministrative; il raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte, nonché per la contestazione delle violazioni. Ed ha legittimato entrambi i raddoppi con la presunzione *juris tantum* che gli investimenti e le attività di natura finanziaria collocati in tali Paesi sarebbero stati costituiti con «redditi sottratti a tassazione»¹⁰⁶. E, proprio perché raddoppio delle sanzioni e raddoppio dei termini di decadenza riflettevano identiche esigenze di contrasto, ha disciplinato e collegato entrambi i rimedi in modo uniforme, collocandoli nello stesso provvedimento: l'art. 12, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, denominato, appunto, «*contrasto ai paradisi fiscali*».

105 La violazione deve essere contestata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello della sua consumazione, ex art. 20, D.Lgs. 472/1979, che richiama l'art. 16 dello stesso decreto.

106 In relazione ai redditi collocati in Paesi black list l'avviso potrà comprendere anche l'anno 2006 od anche l'anno 2004 a seconda che la dichiarazione dei redditi sia stata presentata o meno (circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 44 e segg., a pag. 47).

Nell'apprestare la disciplina della volontaria collaborazione, diretta a favorire l'emersione di investimenti ed attività detenute illecitamente all'estero nonché dei redditi relativi, ha adottato la stessa tecnica normativa, ovviamente al contrario, dimezzando e riducendo ulteriormente le sanzioni e quindi dimezzando i termini di decadenza a favore di quanti abbiano aderito alla collaborazione volontaria, offrendo all'amministrazione finanziaria di ricevere i documenti e le informazioni ritenuti necessari per monitorare le attività finanziarie e patrimoniali che continuano a detenere in Paesi *black list*.

Mentre le norme dell'art 5-*quinqies*, co. 4, D.L. 167/1990, *esaminate* nei paragrafi precedenti, disciplinano la riduzione delle sanzioni¹⁰⁷, quelle dell'art. 5-*quater*, co. 4, dello stesso decreto disciplinano l'inapplicabilità del raddoppio dei termini per l'accertamento dei redditi, nonché per la contestazione delle sanzioni e lo fanno collegandosi alle norme dei commi 4, 5 e 7, dell'art. 5-*quinqies*, che disciplinano, appunto, la riduzione delle sanzioni in relazione alle attività rimaste in Paesi *black list*, per le quali sia offerta all'amministrazione finanziaria la possibilità di un appropriato monitoraggio.

Stabilisce, infatti l'art. 5-*quater*, co. 4, D.L. 167/1990 che, «*ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determina-*

107 Ed ha previsto che il contribuente possa beneficiarne a condizione che: trasferisca investimenti ed attività, dai paradisi fiscali dove sono collocati, in Italia od in Paesi che aderiscono allo scambio d'informazioni (art. 5-*quinqies*, co. 4, primo periodo, lett. a); lasci investimenti ed attività in Italia e/o in detti Paesi, dove c'erano già e dove attualmente si trovano (art. 5-*quinqies*, co. 4, primo periodo, lett. b); avendo deciso di lasciare investimenti/attività nel Paese-paradiso-fiscale, dove attualmente si trovano, autorizzi l'intermediario a fornire ogni informazione al fisco italiano (art. 5-*quinqies*, co. 4, primo periodo, lett. c); avendo successivamente deciso di trasferire investimenti/attività in un paradiso fiscale od in altro paradiso fiscale, autorizzi il nuovo intermediario a fornire ogni informazione al Fisco italiano (art. 5-*quinqies*, co. 5); entro il 2 marzo 2015, il paradiso fiscale, dove sono attualmente collocati investimenti ed attività, stipuli con l'Italia accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni (art. 5-*quinqies*, co. 7).

zione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento e i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, non si applica il raddoppio dei termini»¹⁰⁸ di decadenza, «qualora ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'articolo 5-quinquies, commi 4, primo periodo, lettera c), 5 e 7 del presente decreto»¹⁰⁹.

L'ultima parte del comma è certamente mal formulata, giacché è materialmente impossibile che ricorrano congiuntamente tutte «le condizioni previste dall'articolo 5-quinquies, commi 4, primo periodo, lettera c)» e quelle previste dai commi «5 e 7»; il che non ha mancato di favorire interpretazioni che, da una prospettiva rigorosamente letterale, potevano anche risultare non del tutto fuorviate, ma che possono considerarsi ormai superate.

In relazione all'ipotesi prevista dal comma 7, che poi, riguardando i trattati stipulati dall'Italia con Paesi *black list*, quali (ad es) la Confederazione Svizzera, il Principato del Liechtenstein ed il Principato di Monaco, trova ricorrenza di gran lunga più frequente e significativa, l'inapplicabilità del raddoppio dei termini di decadenza, peraltro in sintonia con le riduzioni delle sanzioni amministrative, previste dalle stesse norme, presuppone che, non soltanto sia stato stipulato l'accordo di collaborazione per un effettivo scambio d'informazioni, ma che il contribuente abbia rilasciato all'intermediario il *Waiver* del quale si è diffusamente parlato in precedenza, impegnandosi rilasciarlo ogni altra volta in cui trasferisca in altro Paese *black list* le stesse attività¹¹⁰. Circa il termine entro il quale devono essere contestate le violazioni, valgono le norme contenute nell'art. 20, comma 1, del D.Lgs. 472/1997, secondo le quali «l'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di

108 Previsti dall'art. 12, co. 2-bis e 2-ter, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, conv. con modif. con L. 3 agosto 2009, n. 102.

109 L'art. 5-*quater*, co. 4, D.L. 167/1990, è stato così modificato dall'art. 10, co. 12-*quaterdecies*, D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, conv. con modif. con L. 27 febbraio 2015, n. 11.

110 A norma dell'art. 5-*quinquies*, co. 6, D.L. 167/1990.

decadenza, 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, siccome le norme relative alle imposte sui redditi e sull'iva prevedono termini diversi, sono questi ultimi che dovranno essere applicati. In materia di imposte sui redditi varranno pertanto le norme dell'art. 43, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600, richiamate nell'epigrafe di questo paragrafo, con la conseguenza che il termine per la notifica dell'atto di contestazione della violazione scadrà entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione è stata presentata o del quinto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (e non lo è stata), considerandosi ovviamente non presentata la dichiarazione nulla. Nella maggioranza dei casi (di dichiarazione presentata) potranno essere pertanto contestate soltanto le violazioni degli obblighi dichiarativi consumate dal 2010 in avanti.