

Una lacuna procedurale in sede di contraddittorio col Fisco, contenuta nel dl fiscale

# Voluntary-bis, difesa a rischio

## Troppo oneroso adire un giudice terzo e imparziale

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E CLAUDIA NOUVION

**N**on far pace col Fisco può costare caro ai contribuenti della voluntary-bis anche in termini di tutela giurisdizionale.

Il mancato accordo circa la determinazione delle imposte e sanzioni dovute a seguito dell'adesione alla voluntary disclosure, infatti, può compromettere l'effettivo esercizio del diritto di difesa costituzionalmente garantito. Ciò in quanto adire un giudice terzo e imparziale o, più semplicemente, contestare le determinazioni dell'Amministrazione finanziaria in sede di contraddittorio endoprocedimentale, implica la rinuncia, in tutto o in parte, agli effetti premiali concessi dalla procedura.

Nell'ambito della prima edizione della voluntary disclosure, il contribuente che intende contestare in sede di contraddittorio con il Fisco la determinazione delle san-

**L'incremento dei costi della procedura rende poco attraente o, addirittura, economicamente sconveniente l'ipotesi di non aderire alle risultanze volute dall'Amministrazione finanziaria seppure non univoche**

zioni e imposte dovute deve necessariamente rinunciare, per tutte le attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione, a buona parte dei benefici sanzionatori previsti dall'art. 5, comma 1-bis, dlgs n. 218/1997, anche qualora la vertenza oggetto della disputa riguardi una sola violazione.

L'incremento dei costi della procedura che ne consegue rende poco attraente o, addirittura, economicamente sconveniente l'ipotesi di non aderire alle risultanze volute dall'Amministrazione Finanziaria seppure non univoche (né da un punto di vista legislativo né di prassi) e/o non condivisibili agli occhi del contribuente.

Tanto più che, come noto, il contraddittorio viene esperito dal medesimo Ufficio che ha emesso gli atti impositivi ai quali l'istante non ha aderito, per cui appare spesso remota la possibilità di ottenere risultati differenti da quelli non ottenuti nell'ambito del pre-contraddittorio già esperito informalmente.

Nell'ambito della volonta-

### I costi del disaccordo tra Fisco e contribuente

**Caso** - Il contribuente istante procede all'autoliquidazione di tutte le imposte e sanzioni dovute a seguito dell'adesione alla VD2 ma non sottopone a tassazione (e, pertanto, non procede alla conseguente autoliquidazione) di un apporto di capitale operato su un conto oggetto di emersione in quanto ritenuto dallo stesso istante documentalmente giustificato

Se l'Ufficio non è d'accordo sull'ammontare delle somme autoliquidate

- si ritiene che debba comunque ammettere il perfezionamento della procedura di VD con riferimento alle imposte e sanzioni correttamente liquidate dal contribuente, emettendo ex art. 5-ocies, c. 1, lett. f) e g) un invito al contraddittorio diretto al recupero a tassazione del solo apporto di capitale ritenuto non giustificato maggiorando le somme ancora da versare del 3 e 10%

Se il contribuente non aderisce al contraddittorio o l'accertamento con adesione si conclude senza accordo

- si ritiene auspicabile che il contribuente istante possa adire il giudice tributario senza che ciò determini automaticamente la mancata produzione degli effetti premiali della procedura di disclosure cui ai commi 1, 4, 6 e 7 dell'art. 5-quinquies, comma 10, dl n. 167/1990 per tutte le annualità e attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione

ry-bis, il nuovo art. 5-ocies, comma 1 lett f) e g), del dl n. 167/1990, introdotto in fase di conversione del dl 193/2016, che ha avuto la via libera del senato il 24 novembre scorso, prevede che, in caso di insufficiente autoliquidazione, il contribuente autore delle violazioni si vedrà notificare un atto impositivo che recuperi a tassazione quanto ancora dovuto maggiorando le somme da versare del 3 e del 10%.

In tal caso, non è del tutto chiaro se l'Ufficio emetterà gli atti impositivi con sanzioni maggiorate per tutte le annualità e attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione (come si dedurrebbe dal comma 1, lett. g) ovvero solo con riferimento a quelle attività da cui dipende l'insufficiente autoliquidazione (come, invece, parrebbe dal tenore letterale del comma 1, lett. f).

Si ritiene auspicabile che il nuovo sistema dell'autoliquidazione consenta al contribuente istante una definizione frazionata delle violazioni oggetto di emersione, ossia la possibilità di perfezionare la procedura con riferimento alle imposte e sanzioni versate con le tempistiche e nel quantum condiviso dall'Ufficio. In tal modo, gli eventuali atti successivamente emessi dovrebbero concernere le sole somme che, secondo l'Amministrazione finanziaria, non siano state erroneamente

versate in sede di autoliquidazione.

Agli atti così emessi, il contribuente potrà aderire ai sensi dell'art. 5, comma 1, dlgs n. 218/1997, ovvero, potrà contestarli in sede di accertamento con adesione. Le conseguenze del mancato raggiungimento di un accordo anche in tale sede, ipotesi non espressamente contemplata a

Si ritiene che tale conseguenza renda eccessivamente onerosa per il contribuente istante la possibilità di adire un giudice terzo e imparziale per far valere le proprie ragioni. In tal caso, sebbene da un punto di vista formale sarebbe concessa la possibilità di impugnare gli atti emessi dall'Ufficio a seguito del diniego alla definizione

equivale, di fatto, a negarla o, comunque, a debilitarla fortemente.

In un contesto legislativo e di prassi non certo esaustivo, sono molteplici le tematiche risolte in modo non univoco tra le varie Direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate e, addirittura, all'interno dello stesso Ufficio. Sicché, la situazione sopra descritta determinerebbe inevitabilmente una violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito, nonché una lesione del principio di legittimo affidamento del contribuente nei benefici concessi dalla collaborazione volontaria.

A tutela di tali principi, strettamente connessi a quelli di collaborazione e buona fede su cui dovrebbe improntarsi l'intera procedura di voluntary disclosure, si ritiene auspicabile l'inglobamento della fase contenziosa all'interno della procedura de qua, consentendo in tal modo di farne salvi tutti i benefici, nelle ipotesi in cui il giudizio instaurato a seguito dell'impugnazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria dovesse avallare la tesi sostenuta dal contribuente. Inoltre, anche nel caso in cui il giudizio si dovesse concludere con sentenza sfavorevole, alla quale il contribuente si adegui tempestivamente versando il quantum richiesto, non dovrebbero comunque venir meno le conseguenze premiali della procedura, specie in termini di diritto penale.

In questi casi, infatti, il mancato perfezionamento della voluntary non fa venir meno la collaborazione e la buona fede del contribuente che si è adoperato spontaneamente per regolarizzare i propri illeciti tributari precedentemente commessi.

La mancata produzione, in modo definitivo, degli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 dell'art. 5-quinquies, comma 10 del dl n. 167/1990 dovrebbe conseguire alle sole ipotesi in cui dovesse rilevarsi la presenza di cause ostative previste ex lege, ovvero alle ipotesi nelle quali rimanga inadempito il pagamento delle somme dovute in base agli atti impositivi notificati ovvero in base all'accertamento con adesione sottoscritto. Non anche nell'ipotesi, tra l'altro non contemplata dal citato art. 5-quinquies, comma 10, né da alcun documento di prassi sinora emesso, in cui non venga sottoscritto l'accertamento con adesione per mancato raggiungimento dell'accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria.



livello normativo, dovrebbe determinare la produzione degli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 dell'art. 5-quinquies, comma 10, dl n. 167/1990, ossia la totale perdita dei benefici concessi a chi aderisce alla voluntary consistenti nella drastica riduzione delle sanzioni amministrative, nel dimezzamento dei termini di accertamento e, soprattutto, nella non punibilità dei reati tributari e penali eventualmente commessi.

della procedura, da un punto di vista sostanziale gli effetti di tale impugnazione, anche in caso di vittoria, sarebbero inevitabilmente più sconvenienti rispetto a una piena adesione alle determinazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Oltre alle non trascurabili conseguenze che possono scaturire sotto il profilo penale, rendere così antieconomica la possibilità di usufruire della tutela giurisdizionale