

In caso di accertamento resta l'adesione alla procedura di voluntary disclosure

Rimpatri, verifiche selettive

L'atto preclusivo vale per i soli attivi contestati

DI STEFANO LOCONTE

Atti preclusivi all'ammissione alla procedura di voluntary disclosure con efficacia relativa e limitata ai beni e agli attivi per i quali è stata sollevata contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria e possibilità del contribuente di attivare la procedura di regolarizzazione per tutti gli altri beni e attivi, di cui sia eventualmente titolare, per i quali non sia stata effettuata alcun tipo di contestazione.

È questa l'interpretazione della recente legge n. 186 del 2014 che pare sostenibile sulla base del testo della norma e che, di fatto, consente ai contribuenti recentemente raggiunti da avvisi di accertamento relativamente ad assets esteri non oggetto di regolare dichiarazione di accedere ugualmente alla procedura di emersione non solo per i beni diversi da quelli oggetto di contestazione ma anche per i medesimi beni oggetto di rilievo ma relativamente ad anni d'imposta differenti da quelli contestati.

Il collegamento appare automatico con quanto recentemente avvenuto con riferimento al caso della Credit Suisse Life Bermuda (cfr. *ItaliaOggi* del 31 dicembre 2014) che ha visto l'Agenzia delle entrate notificare a diverse decine di contribuenti italiani degli av-

visi di accertamento con i quali ha contestato la natura elusiva delle polizze assicurative sottoscritte e, conseguentemente, disconosciuto e dichiarato non opponibili all'amministrazione finanziaria gli effetti fiscali derivanti dalla sottoscrizione degli strumenti assicurativi, con particolare riferimento al cosiddetto tax deferral. In sostanza, quindi, secondo la tesi degli accertatori, se la polizza è elusiva (in conseguenza della mancanza degli elementi tipici che dovrebbero caratterizzarla) non si possono produrre gli effetti tipici collegati a questo strumento. In particolare, gli avvisi di accertamento contengono il disconoscimento degli effetti della polizza con riferimento all'anno d'imposta 2005 con conseguente diretta imputazione degli attivi finanziari (e della relativa fiscalità) in capo al contribuente.

Ebbene, avendo la polizza natura poliennale e avendo la contestazione riguardato il solo 2005, il contribuente potrebbe presentare domanda di accesso ai benefici della procedura di emersione con riferimento agli anni d'imposta successivi a quello oggetto di accertamento e per la medesima polizza oggetto dell'avviso di accertamento. Parimenti, il contribuente che risultasse titolare di beni ulteriori e diversi rispetto alla polizza (e ai relativi attivi) contestata nell'accertamento ben

potrebbe accedere alla procedura di regolarizzazione per tali ulteriori beni.

Infatti, l'art. 1 della disciplina in esame introduce l'art. 5-quater al dl 167/1990 il quale, al comma 2, prevede difatti espressamente che «la collaborazione volontaria non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4 comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria indicato al comma 1 del presente articolo. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato. La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona».

La ratio della disposizione consiste nell'evitare che il contribuente possa attivarsi in tal senso, godendo della relativa disciplina sanzionatoria premiale, solo una volta

che sappia di essere oggetto di un'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria con riferimento a un anno d'imposta e relativamente a determinati atti non regolarmente dichiarati. È evidente che, se così fosse, verrebbe meno il senso stesso della «voluntary disclosure» poiché di voluntary rimarrebbe ben poco: si tratterebbe di una procedura «provocata», come è ragionevole pensare nella grande maggioranza dei casi, proprio dall'azione di controllo dell'ente impositore.

Ciò posto, l'interpretazione letterale della norma non pare far emergere un effetto preclusivo assoluto atteso che tale effetto è collegato a una contestazione effettivamente mossa dall'amministrazione finanziaria con riferimento a specifiche contestazioni e procedure. Ne deriva, quindi, che risulterebbe sanabile tutto quello che non è stato ancora oggetto di contestazione sotto il profilo oggettivo e temporale.

Pare opportuno ricordare che le cause ostative possono essere natura «amministrativa» e, quindi, consistenti in attività di indagine (accessi, ispezioni e verifiche) dell'amministrazione finanziaria volte a constatare eventuali illeciti amministrativi connessi alla detenzione all'estero delle attività patrimoniali e/o finanziarie e tali attività ben possono

riguardare più anni d'imposta con conseguentemente effetto preclusivo per tutti gli anni per cui le stesse risultino avviate. Ma, come ricordato, la norma prevede anche l'inciso «qualunque attività di accertamento amministrativo» e, conseguentemente, possono ritenersi ricompresi anche gli atti di avvenuta constatazione e gli avvisi di accertamento. Tanto in considerazione del fatto che le attività di accesso, ispezione e verifica individuale non sono altro che l'antecedente logico-giuridico dell'atto di constatazione e/o dell'avviso di accertamento. Perciò, anche in assenza delle attività istruttorie individuate, gli atti impositivi possono essere ritenuti atti ostativi all'avvio della procedura di emersione. Tuttavia, in applicazione del principio generale dell'unicità degli avvisi di accertamento, tali atti devono riguardare specifici anni d'imposta e non, come le attività istruttorie innanzi ricordate, anche plurime annualità. Conseguentemente, l'effetto preclusivo, come nel caso innanzi citato, riguarderà il solo anno d'imposta per il quale l'Agenzia delle entrate avrà notificato l'avviso di accertamento nonché gli specifici beni ed attivi oggetto di contestazione. Il tutto a condizione che l'atto impositivo risulti oggetto di formale e regolare notifica.

VOLUNTARY DISCLOSURE, LE RISPOSTE DEGLI ESPERTI

Donazione esclusa

La procedura di collaborazione volontaria prevede la sanabilità anche delle imposte di donazione e successione?

C.C.

Risponde Stefano Loconte

No. Sotto questo profilo, l'attuale formulazione della norma prevede un limite oggettivo sostanziale all'applicabilità della procedura di voluntary disclosure i cui elementi fondamentali sono disciplinati dalla novella normativa che introduce l'art. 5-quater nel decreto legge 28 giugno 1990 n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

La legge n. 186/2014 prevede, infatti, che possano essere sanate solo le violazioni in materia di imposte sui redditi, sostitutive, Iva, Irap, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, commesse fino al 30 settembre 2014.

Alla luce del disposto normativo, quindi, balza immediatamente agli occhi un non trascurabile profilo di criticità: la procedura di collaborazione volontaria non ammette la sanabilità delle imposte di donazione e successione.

Tale omessa inclusione non è di poco conto. Essa, infatti, contribuirebbe verosimilmente a una ingiusta discriminazione di trattamento tra coloro che hanno ricevuto il patrimonio detenuto all'estero in forza di una successione o di una donazione, e coloro che invece hanno assunto una condotta maggiormente criticabile come, per esempio, l'omessa dichiarazione dei redditi.

A oggi, solo quest'ultima categoria di soggetti, a ben vedere, ha diritto di beneficiare della riduzione delle sanzioni a un quarto del minimo edittale

attualmente garantita dalla procedura di collaborazione volontaria.

Sarebbe pertanto auspicabile che la disciplina della voluntary disclosure preveda anche la sanabilità delle imposte di successione e donazione. Ciò anche al fine di garantire una maggiore equità di trattamento dei contribuenti che intendono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria. Viceversa, sotto il profilo soggettivo, l'applicabilità della disciplina non pare sollevare particolari perplessità. Infatti, possono avvalersi della procedura tutti quei contribuenti che, in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale di cui al dl n. 167/1990, non abbiano indicato nella dichiarazione dei redditi la detenzione degli investimenti all'estero ovvero delle attività finanziarie estere.

I documenti falsi

Nel caso in cui il contribuente presenti nell'ambito della procedura di voluntary disclosure documentazione non autentica o veritiera, sono configurabili responsabilità in capo al professionista che lo assiste? T.B.

Risponde Stefano Loconte

La procedura di voluntary disclosure poggia le proprie basi sui principi di collaborazione e buona fede a cui devono - e dovranno sempre più - essere improntati i rapporti tra Fisco e contribuente. Pertanto, affinché la procedura di adesione si concluda con esito positivo e soddisfazione da ambo le parti, è necessaria la massima «trasparenza» nei confronti dell'amministrazione finanziaria: in quest'ottica il contribuente, il quale spontaneamente decide di avvalersi della procedura di cui

sopra, sarà obbligato a fornire, in allegato alla propria domanda o a integrazione della stessa, soltanto documentazione autentica e veritiera in merito alla consistenza delle proprie attività finanziarie e patrimoniali - sia estere che nazionali - detenute o possedute in violazioni delle norme dichiarative e della loro provenienza.

Premesso ciò, in merito alle eventuali responsabilità in capo al professionista in conseguenza della condotta antigiuridica posta in essere dal proprio assistito, dobbiamo rilevare che la disciplina sulla voluntary disclosure prevede espressamente che il cliente debba rilasciare al proprio consulente - verosimilmente all'atto del conferimento del mandato - una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale viene attestato che «gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero»: in questo modo, dunque, il legislatore ha esentato il professionista, il quale adempie al proprio incarico in relazione a quanto richiesto e nei limiti del documentato, da qualsiasi forma e profilo di responsabilità, anche a titolo di concorsuale.

Di conseguenza, gli effetti fiscali e penali, scaturiti dal configurarsi della fattispecie di reato di cui all'art. 5-septies, comma 1, andranno a ricadere unicamente nella cui sfera giuridica del contribuente.

I LETTORI POSSONO INVIARE I LORO QUESTI A: VOLUNTARY.ITALIAOGGI@CLASS.IT

Sponsorizzato da UBS Italia
www.ubs.com/voluntary