

LE INDICAZIONI DELLE ENTRATE

30 marzo 2015 ore 06:00

Voluntary disclosure: cause ostative limitate al singolo periodo d'imposta accertato

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato Flavia Di Luciano - Avvocato, Loconte & Partners**

Le cause ostative all'ammissione alla voluntary disclosure sono riferite al singolo periodo d'imposta, essendo limitate esclusivamente ai beni e agli attivi per i quali è stata sollevata contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. In proposito, è stato dirimente il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 10/E del 13 marzo 2015, in merito alla rilevanza temporale delle cause preclusive all'ammissione alla procedura di collaborazione volontaria. Il documento prevede espressamente che "in mancanza di specifiche indicazioni da parte del legislatore, tenuto anche conto che le attività istruttorie di controllo sono riconducibili ad una singola annualità accertabile, si ritiene che l'effetto preclusivo riguardi soltanto le annualità interessate dall'avvio di tali attività di accertamento amministrativo. Le altre annualità, pertanto, potranno essere oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo".

Con la circolare n. 10/E del 2015, l'Agenzia ha chiarito che, in omaggio al principio di **autonomia degli esercizi**, gli effetti preclusivi della **voluntary disclosure** sono limitati alla **singola annualità accertata**, con conseguente possibilità per il contribuente di regolarizzare violazioni commesse in un dato periodo di imposta, anche in presenza di una **causa ostativa** che ne abbia investito un altro.

In tal modo, si consente ai destinatari di avvisi di accertamento che investono attività estere non dichiarate, di accedere ugualmente alla procedura di emersione non solo per i beni diversi da quelli oggetto di contestazione, ma anche per i medesimi beni interessati dall'accertamento, relativamente ad anni d'imposta differenti da quelli contestati.

Del resto, anche la legge sulla **voluntary disclosure** induce facilmente a tale interpretazione, poiché riconduce le cause ostative soltanto a una contestazione effettivamente mossa dall'Amministrazione finanziaria e prevede che queste siano legate a specifiche situazioni, tipizzate dal legislatore. Da ciò deriva la **possibilità di regolarizzare tutto quello che non è stato ancora oggetto di accertamento**, sotto il profilo, sia **oggettivo** che **temporale**.

Al riguardo, infatti, l'art. 1, legge n. 186/2014, inserendo all'interno del D.L. n. 167/1990 l'art. 5-*quater*, comma 2, collega la **preclusione** alla procedura di voluntary disclosure alla **formale conoscenza** da parte dell'autore della violazione:

- a) dell'**inizio di accessi**, ispezioni o verifiche;
- b) dell'inizio di **altre attività amministrative** di accertamento;
- c) della propria **condizione di indagato o di imputato** in procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

È agevole comprendere come tale scelta sia dettata dalla volontà di non concedere "premi" a chi sia già venuto a conoscenza di essere sottoposto a un'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, con riferimento a un anno d'imposta e relativamente a determinati attivi non regolarmente dichiarati.

Se è vero che il "minimo comune denominatore" delle cause ostative è dunque rappresentato dalla formale conoscenza di cui sopra, è altrettanto indubbio che le stesse sono riconducibili a

situazioni notevolmente diversificate tra loro.

Innanzitutto, sono di **carattere amministrativo** le cause ostative rappresentate dalle **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.

In secondo luogo, con l'espressione "qualunque attività di accertamento amministrativo", la norma si riferisce agli **atti di avvenuta contestazione** e agli **avvisi di accertamento**.

Da ultimo, le cause preclusive possono avere **carattere "penale"**; ciò avviene nell'ipotesi in cui il soggetto risulti indagato o imputato in procedimenti penali, aventi a oggetto reati tributari.

La differente tipologia delle situazioni di cui sopra esplica anche inevitabili **conseguenze sulla portata degli effettivi ostativi** alla voluntary disclosure.

Nell'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche, infatti, le attività possono investire differenti periodi d'imposta con conseguente effetto preclusivo esteso a tutti gli anni in relazione ai quali le stesse risultino avviate.

Di contro, in presenza di formale conoscenza di un avviso di accertamento, in omaggio al principio generale dell'unicità dei provvedimenti impositivi, questi ultimi devono riguardare specifici periodi d'imposta e non, come le attività istruttorie innanzi ricordate, anche plurime annualità.

Conseguentemente, la causa ostativa sarà limitata alla singola annualità alla quale si riferisce l'avviso di accertamento, nonché agli specifici beni e attivi, oggetto di contestazione.

Leggi anche:

- "Voluntary disclosure il ruolo delle disposizioni in tema di monitoraggio fiscale"
- "Voluntary disclosure lambito temporale"
- "Voluntary disclosure sulle informazioni da dare agli Uffici servono ancora chiarimenti"
- "Voluntary disclosure nazionale modalità applicative"
- "Voluntary disclosure le evasioni interpretative non impediscono il perfezionamento"
- "Voluntary disclosure adempimenti del contribuente in chiaro"
- "Voluntary disclosure il Fisco scioglie (alcuni) nodi"
- "Voluntary disclosure in chiaro"

Copyright © - Riproduzione riservata