

PRIMI CHIARIMENTI DELLE ENTRATE

14 marzo 2015 ore 06:30

Voluntary disclosure: il Fisco scioglie (alcuni) nodi

di **Stefano Loconte** - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM “Jean Monnet” di Casamassima, Avvocato

A quasi tre mesi dalla firma della legge n. 186/2014, con la circolare n. 10/E/2015 l’Agenzia delle Entrate scioglie i principali nodi emersi in tema di voluntary disclosure. Preclusioni selettive e accertamenti parziali sono solo alcuni dei punti saldi formalizzati nelle 65 pagine del documento, che conta di soddisfare le aspettative di contribuenti e consulenti che hanno affidato all’Agenzia il gravoso compito di risolvere in modo definitivo i molteplici interrogativi sorti attorno alla procedura del rientro dei capitali e di offrire chiarezza circa l’approccio che il Fisco italiano adotterà. Ma si aspettano ancora altri documenti, ad esempio sulla questione del raddoppio dei termini nelle ipotesi di reato tributario commesso prima del 2010.

La lunga attesa è terminata.

Dopo quasi tre mesi e l’annuncio di **Rossella Orlandi** alla vigilia della sua pubblicazione, è stata finalmente diramata la circolare esplicativa n. 10/E sulla **voluntary disclosure**, firmata sul tavolo del direttore dell’Agenzia delle Entrate il 13 marzo 2015 e che segna, di fatto, il **varo ufficiale** delle più consistenti operazione di rientro.

Leggi anche [“Voluntary disclosure in chiaro”](#)

Il corposo documento di prassi conta di soddisfare le aspettative di contribuenti e consulenti che hanno affidato all’Agenzia delle Entrate il gravoso compito di risolvere in modo definitivo i molteplici interrogativi sorti attorno alla procedura del rientro dei capitali e di offrire chiarezza circa l’approccio che il Fisco italiano adotterà.

Sui tempi di formazione del documento, Orlandi, ospite in un convegno dell’Istituto di governo societario (IGS) al Comando generale della Guardia di Finanza, ha dichiarato che “forse siamo andati un pò lenti ma abbiamo cercato di **sciogliere i nodi principali**”. Con la pubblicazione della circolare, infatti, gli spazi bianchi fra un capo e l’altro della legge, finora lasciati alla (seppur ragionevole e ragionata) libera interpretazione, sembrano venire colmati dai chiarimenti ufficiali resi dall’Amministrazione finanziaria.

Sotto il **profilo strettamente soggettivo**, la circolare ricorda che la procedura può riguardare anche **attività** illecitamente detenute all’estero **cointestate a più soggetti** o nella disponibilità di più soggetti. In tal caso, la **richiesta di accesso** alla procedura di collaborazione volontaria deve essere presentata da **ciascuno dei soggetti interessati** per la **quota parte di propria competenza** in maniera autonoma e distinta dai cointestatari e produrrà effetti, al perfezionarsi della stessa, solo nei confronti dei singoli richiedenti. A

tale fine, l’Agenzia evidenzia che l’art. 5-*quinquies*, comma 9, D.L. n. 167/1990 prevede che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la **disponibilità** delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si consideri, salva prova contraria, ripartita, per ciascun periodo d’imposta, in quote eguali tra tutti coloro che al termine degli stessi ne avevano la disponibilità. Considerato che il Legislatore parla di “disponibilità” delle attività estere senza alcuna specifica in merito al titolo giuridico che estrinseca la stessa, l’Agenzia conclude che la **presunzione** di cui al richiamato comma 9 sia **applicabile**, oltre che alle ipotesi di cointestazione delle attività, anche **in tutte le altre fattispecie in cui più soggetti** abbiano la **disponibilità di una attività finanziaria o patrimoniale**, come nel caso, ad esempio, di soggetti che abbiano deleghe di firma

ad operare su un conto.

Sul punto, l'Agenzia chiarisce però anche che, in caso di deleghe o procure, dalla documentazione che il contribuente produrrà nel corso della procedura dovrà esserne evidenziato il sostanziale utilizzo, al fine di meglio definire la presunzione di possesso in quote parti uguali tra i soggetti aventi la disponibilità dell'attività estera ex art. 5-*quinquies*, comma 9, del decreto legge.

Sotto il **profilo oggettivo**, la circolare chiarisce che l'attivazione della procedura internazionale comprende necessariamente i redditi non dichiarati connessi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero oggetto della medesima procedura e comporta l'estensione all'ambito nazionale, dovendosi ritenere che la stessa, al di là degli aspetti connessi al monitoraggio fiscale, non può che riguardare l'intera posizione fiscale del contribuente che la richiede. Tuttavia, l'Agenzia, precisa che l'attivazione della procedura internazionale eserciti il suddetto **effetto attrattivo dell'ambito nazionale** limitatamente ai periodi d'imposta che coinvolgono quello "proprio" della procedura internazionale in relazione ai redditi non dichiarati connessi agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero.

I chiarimenti formalizzati all'interno della circolare attengono anche alla **voluntary disclosure interna**. Il documento di prassi ribadisce l'ampia portata della disposizione che prevede la procedura di collaborazione volontaria nazionale la quale consente di includere nel suo ambito di applicazione le violazioni commesse dai contribuenti, anche se non residenti nel territorio dello Stato.

In particolare l'Agenzia precisa che nel caso in cui il contribuente acceda alla procedura di collaborazione volontaria per tutte le annualità, ma abbia commesso violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale soltanto per alcuni dei periodi d'imposta oggetto di emersione, in presenza di redditi connessi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero, la fattispecie ricade nell'ambito dell'effetto attrattivo di cui si è innanzi illustrato e, conseguentemente, sotto il profilo prettamente tecnico, nell'**istanza** dovrà essere **barrata esclusivamente la casella "Internazionale (comma 1)"**.

Il contribuente potrà però avvalersi anche della procedura nazionale in relazione a tutti gli eventuali maggiori imponibili non connessi alle attività estere per i residui periodi d'imposta ancora accertabili. In tal caso, all'atto della compilazione del modello di richiesta approvato con il provvedimento, dovrà barrare, oltre alla casella "Internazionale (comma 1)" per l'attivazione della corrispondente procedura di collaborazione, anche la **casella "Nazionale (comma 2)"**, al fine di accedere anche alla procedura di collaborazione volontaria nazionale, con riguardo ai periodi d'imposta non interessati dalla prima, per imponibili connessi con investimenti e attività illecitamente costituiti o detenuti all'estero.

In merito alle **cause di inammissibilità** che precludono l'accesso alla procedura, l'Agenzia chiarisce che la preclusione opera qualora l'autore della violazione abbia avuto la formale conoscenza dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche; dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento; della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie, ma limitatamente al caso in cui le suddette attività e condizioni siano **relative all'ambito oggettivo delle procedure**. Non solo. La circolare prevede anche **preclusioni selettive**, mirate a colpire i singoli periodi di imposta. Come già anticipato dal direttore dell'accertamento delle Entrate, Antonio Polito, infatti, quanto alle preclusioni per la voluntary, la causa ostativa riguarderà infatti il singolo periodo d'imposta, in conformità al principio dell'autonomia degli esercizi. In mancanza di specifiche indicazioni da parte del Legislatore, l'Agenzia ha infatti ritenuto che, tenuto anche conto che le attività istruttorie di controllo sono riconducibili ad una singola annualità accertabile, 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.

Infine, la circolare ha ritenuto che, nell'ipotesi di **integrazione tempestiva dell'istanza** di accesso alla procedura, ai fini della rilevanza delle cause di inammissibilità, comunque, si debba tener conto della data di presentazione della prima richiesta.

Allo stesso modo, la circolare precisa che la preclusione rileva solo con riguardo **alla singola**

procedura interessata.

Nel dettaglio, ove il contribuente abbia intenzione di attivare la procedura di collaborazione volontaria internazionale ma sia stato interessato dall'avvio di attività di accertamento amministrativo relative ad imponibili non connessi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente detenuti all'estero, sarà preclusa la procedura con riferimento al solo ambito derivato nazionale della stessa, ferma restando la possibilità di accedere con riguardo all'ambito oggettivo "proprio" (gli investimenti e dalle attività di natura finanziaria illecitamente detenuti all'estero e i redditi non dichiarati connessi a tali investimenti ed attività).

Non si assisterà pertanto al temuto **effetto domino**.

In ordine ai **termini di decadenza della potestà di accertamento** nell'ambito delle procedure di collaborazione volontaria, la circolare chiarisce che oggetto della procedura di regolarizzazione siano anche le annualità per le quali il presupposto che determina il raddoppio dei termini per l'accertamento risulti integrato alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura, ossia qualora si ravvisino, in relazione alle medesime annualità, violazioni che comportano il predetto obbligo di denuncia; in tale ipotesi, le annualità accertabili nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria internazionale, così come di quella nazionale, potrebbero essere dal 2006 al 2013, in caso di presentazione da parte del contribuente di dichiarazione infedele, ovvero i periodi d'imposta a decorrere dal 2004 in caso di dichiarazione omessa.

Infine, con la circolare l'Agenzia tiene a precisare che il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria non è preclusivo dell'ulteriore esercizio dell'**azione accertatrice**: pertanto, nel caso in cui dopo il perfezionamento, in relazione alle annualità oggetto della medesima procedura, l'Ufficio rilevi ulteriori maggiori imponibili non evidenziati dal contribuente in tale sede, procederà all'esercizio dell'azione accertatrice entro i termini e nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 2, comma 4, lettera b), D.Lgs. n. 218/1997, considerato che la definizione, per le modalità attraverso le quali si realizza, ha natura di accertamento **parziale**. In tal caso, l'Ufficio sarà tenuto a graduare la risposta sanzionatoria anche in funzione della gravità della condotta del contribuente e del mancato rispetto da parte di quest'ultimo dello spirito collaborativo sotteso alla procedura di collaborazione volontaria conclusa.

In questo modo, l'Agenzia delle Entrate si riserverà ogni diritto di emettere un avviso di accertamento integrativo successivo. L'orientamento della prassi amministrativa è dunque quello di realizzare una sorta di **voluntary parziale** che mira a salvaguardare, in caso di controllo successivo del Fisco, che riscontri qualcosa di non sanato, quello che è stato inserito nella procedura di voluntary interna.

Nonostante il significativo contributo offerto dai contenuti espressi dalla circolare esplicativa, non deve escludersi (anzi, sarebbe auspicabile) che questo non sarà l'**unico documento chiarificatore** della legge n. 186/2014. È, infatti, proprio **Rossella Orlandi**, numero uno del Fisco italiano ad aver dichiarato, alla vigilia dell'arrivo della circolare, che "faremo **altre circolari con domande e risposte** man mano che le situazioni si presenteranno" per offrire soluzioni concrete in relazione a fattispecie ancora non considerate in tema di voluntary disclosure. Ci si aspetta, quindi, che presto possano essere diramati dall'Amministrazione finanziaria ulteriori documenti, atti ad esempio a chiarire il nodo del **raddoppio dei termini** nelle ipotesi di **reato tributario commesso prima del 2010**.

Su un tema talmente portante e discriminante per la riuscita dell'operazione delicato, i tecnici dell'Agenzia delle Entrate potrebbero (e dovrebbero) dare un parere definitivo e chiarificatorio successivamente all'approvazione del decreto legislativo sulla **certezza del diritto**, che conterrà la nuova regolamentazione in materia.

Per un nuovo intervento del Fisco italiano sulla voluntary disclosure dovrà, quindi, verosimilmente attendersi il prossimo **mese di maggio**, quando è attesa la sua (già annunciata) approvazione.

Consulta lo [Speciale Voluntary disclosure](#)

