

RIENTRO DEI CAPITALI

15 dicembre 2014 ore 06:34

Voluntary disclosure: eventi e atti che bloccano l'accesso

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

La voluntary disclosure non è ammessa se il soggetto interessato presenta richiesta dopo aver 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. Accesso bloccato anche quando la formale conoscenza di tali circostanze sia stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato. La richiesta di accesso alla voluntary disclosure non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

L'accesso alla procedura di voluntary disclosure continua a essere precluso al verificarsi di determinate circostanze.

L'art. 1 della legge sul rientro dei capitali introduce nel D.L. n. 167/1990 l'art. 5-*quater* 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. 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, le **cause ostative**, oltre all'ipotesi di procedura di emersione già precedentemente richiesta che preclude un ulteriore accesso, possono essere distinte in_

- cause di natura **amministrativa** 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,
- cause di natura **penale** costituite dall'avvio di procedimenti penali connessi alle predette violazioni.

Cause ostative che impediscono l'accesso alla voluntary disclosure

a) il contribuente, anche indirettamente o per interposta persona, ha **già presentato una precedente richiestadi accesso** alla procedura di emersione. Tale procedura infatti non può essere presentata più di una volta.

b) il contribuente ha avuto formale conoscenza di **accessi, ispezioni e verifiche** poste in essere dall'Amministrazione finanziaria nonchè dell'inizio di qualunque **attività di accertamento amministrativo**, prima della richiesta di accesso alla procedura di emersione.

c) il contribuente ha avuto formale conoscenza dell'**inizio di procedimenti penali** per violazione di norme tributarie, prima della richiesta di accesso alla procedura di emersione.

Nessun dubbio nel determinare “accessi, verifiche e ispezioni”.

Al contrario occorre una maggiore attenzione all'inciso “**qualunque attività di accertamento amministrativo**”: si tratta, a ben vedere, di una **formulazione generica** all'interno della quale si ritiene che debbano essere comprese tutte le altre forme di attività istruttoria e di controllo, diverse da quelle espressamente previste, che siano idonee a poter condurre l'Amministrazione finanziaria alla contestazione degli illeciti ricompresi nell'ambito oggettivo di applicazione della procedura *de qua*. In relazione a ciò, questione ancora aperta è difatti quella relativa all'opportunità o meno di far rientrare in tale formulazione anche, ad esempio, le richieste, gli inviti e i questionari ex art. 51, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 e art. 32, D.P.R. n. 600/1973.

Se è vero che, non essendoci ancora specificazioni in tal senso, sembrerebbe necessario fare riferimento alle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 2009 e n. 99/E del 2001 sullo **scudo fiscale** in base alle quali i questionari venivano ricompresi nel novero degli atti ostativi, si ritiene che sul punto si dovranno senz'altro attendere **disposizioni più chiare e specifiche** per la procedura di collaborazione necessaria.

Seppur non enunciati, possono ritenersi ricompresi anche gli **atti di avvenuta constatazione?** Così come era per la disciplina sullo scudo fiscale (che all'art. 14, comma 7, D.L. n. 350/2001 ne faceva espressa menzione), si sarebbe portati anche in tale caso, seppur non ve ne sia indicazione espressa, a rispondere affermativamente in quanto, a logica, le attività di accesso, ispezione e verifica individuate non sono altro che l'antecedente logico dell'atto di constatazione stesso.

Perciò, anche in assenza delle attività istruttorie individuate, l'atto di constatazione può essere ritenuto **atto ostativo all'avvio della procedura di emersione**.

In conclusione, **qualsiasi atto istruttorio potenzialmente prodromico** alla contestazione di uno degli illeciti amministrativi oggetto della procedura di emersione, potrebbe essere dunque ritenuto causa ostativa per l'accesso alla procedura stessa salvo, come si auspica, più chiare determinazioni in tal senso.

Questo non è tutto. Tale preclusione opera solo ed esclusivamente nei casi in cui il soggetto passivo abbia avuto “**formale conoscenza**” (*id est* **notifica**) delle attività/atti di cui sopra. In particolare:

- dal punto di vista soggettivo tale “formale conoscenza” deve essere acquisita indifferentemente o dal **contribuente** o dagli **altri soggetti “solidalmente obbligati** in via tributaria o da soggetti **concorrenti nel reato**”;
- dal punto di vista oggettivo la “formale conoscenza” deve essere acquisita **prima della richiesta di accesso** alla procedura di collaborazione volontaria e gli atti istruttori, per essere “impeditivi”, devono essere solo quelli potenzialmente idonei a condurre l'Amministrazione finanziaria alla contestazione della violazione delle norme tributarie relative esclusivamente all'ambito oggettivo di applicazione della voluntary disclosure.

Dal punto di vista soggettivo

Per quanto riguarda il primo punto, innanzitutto, la “formale conoscenza”, perché sia considerata tale, può dirsi realizzarsi solo attraverso la **rituale notificazione** ex art. 60, D.P.R. n. 600/1973. In secondo luogo per “**soggetti solidalmente obbligati**” si dovranno intendere solo quelli in tal modo definiti dall'apparato normativo di riferimento per le singole violazioni poiché nessuna causa ostativa potrebbe essere sollevata nel caso in cui tale formale conoscenza dovesse essere acquisita da soggetti terzi “diversi” (si pensi, ad esempio, ai c.d. sistemi di controllo incrociato) da quelli previsti per legge.

Ad ogni modo, non poche, si prospetta, saranno le situazioni che vedranno il contribuente presentare richiesta di accesso alla procedura di emersione **ignaro dell'avvenuta notifica** di un

Dal punto di vista oggettivo

Per ciò che concerne invece l'aspetto oggettivo, in particolare la tipologia di atti ai quali l'art. 5-*quater*, comma 2, fa riferimento, è opportuno ribadire la necessità che gli stessi siano potenzialmente "capaci" a condurre l'Ufficio alla contestazione delle specifiche violazioni fiscali. Devono essere, pertanto, atti di controllo concernenti le violazioni comprese nell'ambito di applicazione della voluntary disclosure.

Occorre poi ricordare come l'art. 1, comma 2, della legge estenda la possibilità di usufruire della procedura di emersione anche a contribuenti, diversi da quelli indicati nell'art. 4, comma 1, D.L. n. 167/1990, i quali possono sanare altresì le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, IRAP e IVA nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta commesse **sino al 30 settembre 2014**. Ciò implica pertanto che l'individuazione dell'atto idoneo nei termini suddetti, dovrà essere effettuata sulla base della procedura di collaborazione volontaria a cui il contribuente intende accedere. Gli atti istruttori "idonei" dunque saranno diversi a seconda che se si tratti di constatare/contestare violazioni relative agli obblighi di monitoraggio di cui alla bozza art. 5-*quater*, comma 1 o le altre violazioni poc'anzi indicate commesse dagli stessi contribuenti o dai contribuenti "diversi" ai sensi dell'art. 1, comma 2, della Legge.

Da ultimo, è opportuna una ulteriore considerazione.

L'**accesso** alla procedura di collaborazione volontaria, dovendo riguardare **tutti i periodi di imposta** per i quali al tempo della richiesta non sono scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione degli obblighi di compilazione del quadro RW, sarebbe **precluso** anche nel caso in cui si sia **perfezionata la notifica di un atto ostativo relativa solo ad alcuni dei periodi di imposta** e non a tutti.

Copyright © - Riproduzione riservata