

VOLUNTARY DISCLOSURE/ Per il contribuente maggiori chance di regolarizzazione

Cause ostative, efficacia ridotta

L'effetto preclusivo riguarda il singolo periodo accertato

di Stefano Loconte e Flavia Di Luciano

Le cause ostative all'ammissione alla procedura di voluntary disclosure hanno efficacia relativa e riguardano il singolo periodo d'imposta. Gli atti preclusivi sono, infatti, limitati ai beni e agli attivi per i quali è stata sollevata contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria, 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.

È questa l'interpretazione che della l. 15 dicembre 2014, n. 186 ha fornito la tanto attesa circolare dell'Agenzia delle entrate 10/E, pubblicata il 13 marzo 2015.

Nel citato provvedimento, si legge testualmente 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».

In tal modo, si consente ai contribuenti recentemente raggiunti da avvisi di accertamento relativamente ad asset 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 interessati dall'accertamento, relativamente ad anni d'imposta differenti da quelli contestati.

Del resto, tale impostazione è espressione del principio di autonomia degli esercizi, previsto dall'art. 7, dpr 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), ai sensi del quale «L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma».

Le conclusioni alle quali è giunta l'Agenzia sono altresì coerenti con la legge sulla voluntary disclosure, la quale non introduce un effetto preclusivo assoluto alla procedura di collaborazione volontaria, prevedendo che il medesimo sia collegato soltanto a una contestazione effettivamente mossa dall'Amministrazione finanziaria e sia riferito a specifiche situazioni, tipizzate dal legislatore. Da ciò deriva la sanabilità di tutto quello che non è stato ancora oggetto di contestazione, sotto il profilo, sia oggettivo che temporale.

Al riguardo, infatti, l'art. 1, l. 15 dicembre 2014, n. 186, inserendo all'interno del dl 28 giugno, 1990, n. 167, l'art. 5-quater, comma 2, dispone che la facoltà di accedere alla procedura sia preclusa soltanto in presenza di situazioni espressamente indicate, ossia qualora l'autore della violazione abbia avuto la formale conoscenza: 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.

L'operatività delle cause di inammissibilità è stata, pertanto, improntata alla formale conoscenza delle stesse da parte di colui il quale desidera attivare la procedura.

E invero, la ratio della disposizione consiste nell'evitare che il contribuente possa godere della disciplina sanzionatoria premiale connessa alla voluntary disclosure, soltanto dopo avere appreso 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.

Come sopra specificato, inoltre, le cause ostative sono analiticamente indicate.

Innanzitutto, queste possono avere natura «amministrativa», ossia riferirsi ad 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 tal caso, le attività ben possono riguardare diversi periodi d'imposta con conseguente effetto preclusivo esteso a tutti gli anni in relazione ai quali le stesse risultino avviate.

Le cause ostative possono avere altresì natura «penale», come nell'ipotesi in cui il soggetto risulti indagato o

imputato in procedimenti penali, aventi ad oggetto reati tributari.

Infine, la norma con l'inciso «qualunque attività di accertamento amministrativo» intende riferirsi agli atti di avvenuta contestazione e agli avvisi di accertamento. In tale eventualità, però, in applicazione del principio generale dell'unicità dei provvedimenti impositivi, questi ultimi devono riguardare specifici anni d'imposta e non, come le attività istruttorie innanzi ricordate, anche plurime annualità. Conseguentemente, l'effetto preclusivo riguarderà il solo anno d'imposta per il quale l'Agenzia delle entrate ha notificato l'avviso di accertamento, nonché gli specifici beni e attivi oggetto di contestazione.