

LE ISTRUZIONI DELLE ENTRATE

Non sempre i controlli fermano la «voluntary»

Antonio Tomassini ▶ pagina 27

Voluntary disclosure. Le indicazioni delle Entrate sull'efficacia delle cause ostative nei procedimenti di riemersione

Capitali, rientro con ostacoli ridotti

L'accertamento su un'annualità o un'imposta non impedisce di sanare le parti non contestate

PAGINA A CURA DI

Antonio Tomassini

■ Nella circolare 10/E del 13 marzo le Entrate presentano un approccio light alle cause ostative della voluntary disclosure, che scattano solo periodo di imposta per periodo di imposta e solo in relazione a violazioni, amministrative o penali, di carattere tributario.

Sulla base della legge 186/2014, l'adesione alla disclosure non è ammessa in presenza di cause di inammissibilità. Ciò la differenzia dal "ravvedimento lungo", che può essere attivato anche in presenza di attività di controllo e che quindi va valutato come un'alternativa alla collaborazione volontaria, anche se con attenzione, perché non garantisce la stessa protezione penale e - soprattutto - non copre il reato di autoriciclaggio. Le preclusioni scattano laddove il richiedente abbia avuto formale conoscenza dell'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali riferiti a violazioni che insistono sull'ambito oggettivo di applicazione della procedura, che è appunto di carattere tributario. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo sia stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati o da concorrenti nel reato.

La circolare 10/E fornisce numerosi chiarimenti sul tema delle cause di inammissibilità e distingue tre tipologie di cause ostative, connesse:

■ all'inizio di accessi, ispezioni o verifiche, per cui il riferi-

mento va fatto ai poteri ispettivi del fisco individuati dagli articoli 52 del Dpr 633/1972 per l'Iva e 33 del Dpr 600/1973 per le imposte dirette;

■ all'inizio di altre attività amministrative di accertamento, ovvero all'invio di «inviti», «richieste» e «questionari» di cui all'articolo 51 del Dpr 633/72 del 1972 e all'articolo 32 del Dpr 600/73;

■ all'avvio di procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

Non precludono invece l'accesso alla disclosure, secondo la circolare, la pendenza di indagini finanziarie rivolte agli intermediari finanziari e di controlli formali ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del Dpr 600/73.

Lo sbarramento, per volontà legislativa, deve prendere a riferimento il momento della presentazione dell'istanza, e può riguardare solo le attività ispettive o accertative riferite agli investimenti da regolarizzare. Inoltre occorre la «formale conoscenza» delle cause ostative, che tipicamente coincide con la notifica di un atto all'interessato. Le cause ostative operano poi per singolo periodo di imposta, e quindi, ad esempio, chi ha in essere una verifica su una sola annualità può accedere alla disclosure per le altre, e per tributo, nel senso ad esempio che la verifica ai fini Iva non blocca la disclosure per le imposte dirette. Ancora le cause di inammissibilità vanno riferite distintamente alla procedura internazionale o a quella nazionale, con la conseguenza ad esempio che se un contribuente ha in es-

sere una verifica da redditemetro in Italia, anche per tutte le annualità, può presentare regolarmente l'istanza per la procedura internazionale.

La causa di inammissibilità può anche essere rimossa: se il contribuente decide di definire il procedimento in essere con il fisco su una data annualità con il pagamento del dovuto, può accedere successivamente alla procedura anche sulla medesima annualità.

Attenzione, però: la formale conoscenza della causa ostativa può essere riferita non solo all'aderente ma anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o ai concorrenti nel reato. Poiché può capitare che l'aderente possa anche non sapere che il coobbligato solidale di imposta o il concorrente nel reato abbiano avuto formale conoscenza di una causa di inammissibilità per lui rilevante, occorrerà che l'Agenzia dimostri che tale circostanza è stata colpevolmente omessa. In alternativa, laddove essa emerga successivamente, l'Ufficio terrà comunque in considerazione la buona fede del contribuente all'atto di presentazione dell'istanza, anche ai fini della determinazione delle sanzioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I chiarimenti

Le precisazioni della circolare 10/E sulle cause ostative alla voluntary disclosure

L'ISTANZA NON AMMISSIBILE	Le cause ostative sono eventi impeditivi che bloccano l'accesso alla <i>voluntary disclosure</i> e sono l'inizio di accessi, ispezioni o verifiche o l'avvio di altre attività di accertamento o di procedimenti penali di cui gli interessati o i loro obbligati in solido o concorrenti nel reato abbiano avuto	formale conoscenza (cioè notifica di uno degli atti preclusivi sopra indicati). Per obbligati in solido si intendono, ad esempio, eredi, cessionari di crediti di imposta, soci, amministratori o liquidatori di società cancellate dal registro imprese o, per le società, le aderenti al regime di consolidato fiscale
DISCLOSURE CON CAUSE OSTATIVE	Se la procedura di <i>disclosure</i> è attivata (o anche portata a termine) e si scopre successivamente la sussistenza di una causa ostativa, vengono vanificati gli effetti benevoli della procedura, con la conseguenza che saranno emessi avvisi di accertamento e atti di contestazione con applicazione di sanzioni in misura piena e non opererà alcun tipo di	copertura penale , né per i reati fiscali, né per il riciclaggio e l'autoriciclaggio. Inoltre l' agenzia delle Entrate inoltrerà denuncia all'autorità giudiziaria per la valutazione della sussistenza del reato, introdotto nel contesto della disclosure, di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero
COME OPERANO LE «CAUSE»	<ul style="list-style-type: none">Le cause ostative operano per singolo periodo di imposta, quindi si potrà accedere alla procedura sugli anni non interessati dalla causa ostativaLa causa ostativa può essere rimossa accedendo a uno degli istituti di definizione agevolata (definizione di verbali o accertamenti, ravvedimento operoso) e la rimozione rende possibile	<ul style="list-style-type: none">l'accesso alla procedura anche per il periodo di imposta in precedenza interessato alla causa ostativaOccorre una stretta correlazione con gli attivi da regolarizzare, altrimenti non sussiste causa ostativaLe cause ostative operano per tributo e distintamente per la <i>voluntary</i> internazionale e per quella nazionale
I CASI ESCLUSI	Non sono cause ostative: <ul style="list-style-type: none">la pendenza di controlli formali disciplinati dagli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/73;la pendenza di indagini finanziarie rivolte agli intermediari finanziari;le cause ostative riferite esclusivamente a soggetti terzi (anche se "vicini" al contribuente, come le società per azioni di cui sia azionista) a parte l'ipotesi di soggetti che siano concorrenti nel reato e obbligati in solido;	<ul style="list-style-type: none">la pendenza di procedimenti penali di carattere non tributario (ad esempio reati societari o contro la pubblica amministrazione);l'iscrizione nel registro degli indagati, in quanto occorre la notificazione dell'informazione di garanzia ai sensi dell'articolo 369 del Codice di procedura penale o di un atto equipollente, come l'avviso di conclusione delle indagini preliminari (415-bis Cpp)
I CASI INCLUSI	Sono cause ostative: <ul style="list-style-type: none">la pendenza di procedimenti penali per tutti i reati tributari contemplati dal Dlgs. 74/2000 e quindi non solo di procedimenti penali riferiti a reati per cui opera la causa di esclusione della punibilità apprestata dalla <i>disclosure</i>;	<ul style="list-style-type: none">semberebbe (anche se occorrerebbe una presa di posizione specifica al riguardo vista la finalità più esplorativa che di controllo) che siano causa ostativa le fishing expedition, visto il riferimento generico agli inviti, ai questionari e alle richieste
LA BUONA FEDE	Considerati gli opportuni richiami alla ragionevolezza, alla fiducia e alla buona fede contenuti nella circolare 10/E, dovrebbero essere ammessi alla procedura tutti quei soggetti che in passato hanno presentato istanze di disclosure in forme irrituali (in	quanto non era ancora disponibile il modello telematico) ovvero via posta, Pec oppure a mano e che solo in un momento successivo alla presentazione di tale istanza irrituale sono stati interessati dall'insorgere di una causa ostativa

Le sanzioni

Nessuna «clemenza» per i casi di omissione

■ L'Agenzia, nella circolare 10/E, ha opportunamente adottato un approccio light sulle cause ostative, ma se queste vengono colpevolmente nascoste, le conseguenze sono gravi. Vengono meno gli effetti della procedura, con la conseguenza che l'Agenzia emetterà degli atti successivi con sanzioni piene e non opererà la copertura penale per i reati tributari e per il riciclaggio e l'autoriciclaggio prevista per le disclosure validamente perfezionate (il perfezionamento avviene con il pagamento integrale).

Non solo. La circolare specifica che la colpevole omissione della sussistenza di una causa ostativa sarà oggetto di denuncia all'autorità giudiziaria ai fini della valutazione della sussistenza del nuovo reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero. Sul fronte penale, la circolare chiarisce che la causa di inammissibilità sussiste in relazione alla pendenza di procedimenti penali per la totalità dei reati individuati dal decreto legislativo 74/2000 e non solo in relazione a quelli "coperti" dalla procedura.

La buona notizia per i procedimenti penali riguarda il fatto che per la loro rilevanza come causa ostativa non basta l'iscrizione nel registro degli indagati ma occorre la notificazione dell'informazione di garanzia ai sensi dell'articolo 369 Cpp o di un atto equipollente, quale l'avviso di conclusione delle indagini preliminari (415-bis Cpp). Resta il tema del momento cui riferire tali cause ostative: è auspicabile che venga ammesso alla procedura anche chi ha presentato istanze precedentemente all'approvazione del modello e che abbia visto nel mentre (quindi successivamente alla presentazione della prima istanza "irrituale") l'insorgere della causa di inammissibilità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA