

Normativa e prassi

Focus sulla voluntary disclosure: scenari internazionali e nazionali

13 Marzo 2015

Chiarimenti per l'ampia platea di contribuenti interessati ad accedere alla procedura, che rappresenta un'irrinunciabile chance per rientrare nel perimetro della legalità fiscale

Arrivano, con la **circolare n. 10/E** del 13 marzo 2015, le attese indicazioni dell'Agenzia delle Entrate sul tema della procedura straordinaria di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), prevista dalla legge **186/2014**.

All'interno del corposo documento di prassi, si trovano chiarimenti in merito all'attuazione delle disposizioni disciplinanti tale procedura straordinaria, che il legislatore ha introdotto per consentire al contribuente di riparare alle infedeltà dichiarative pregresse e, su queste basi, ricomporre un nuovo rapporto con il Fisco ispirato a un canone di reciproca fiducia.

In un contesto in cui vanno sempre più rafforzandosi i meccanismi di scambio di informazioni fiscali tra Paesi (a provarlo, i recenti accordi in materia che l'Italia ha concluso con la Svizzera, il Liechtenstein e con il Principato di Monaco), quella dell'adesione alla *voluntary disclosure* rappresenta una concreta opportunità per rientrare, spontaneamente, nella legalità fiscale, ottenendo anche significative attenuazioni sanzionatorie in ambito sia penale che amministrativo.

Amplia la platea dei soggetti legittimati ad accedere alla procedura, diffusamente illustrata nella parte iniziale della circolare.

Di questo, come degli altri temi affrontati, proponiamo una breve rassegna.

Ricalcando l'impostazione della legge, che si occupa del tema all'articolo 1, commi 1 e 2, la circolare distingue tra un programma di *collaborazione volontaria internazionale*, finalizzato a far emergere spontaneamente capitali detenuti illecitamente all'estero, ma suscettibile di ricomprendere ogni tipo di infedeltà dichiarativa anche non connessa alle suddette attività, e un

altro di *collaborazione volontaria nazionale*, attraverso cui possono conseguire il ripristino della legalità fiscale tutti i contribuenti e, cioè, anche quelli che hanno commesso violazioni riguardanti attività detenute in Italia.

In particolare, la procedura internazionale (disciplinata al comma 1 della norma, che ha introdotto gli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* nel decreto legge 167/1990, in materia di monitoraggio fiscale) è destinata alle persone fisiche, agli enti non commerciali e alle società semplici e associazioni equiparate, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, che abbiano violato gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale.

Dopo averne esaminato il perimetro soggettivo, anche attraverso una ampia illustrazione casistica di fattispecie a esso concretamente riconducibili, la circolare si sofferma a illustrare l'ambito oggettivo di applicazione, che l'articolo 5-*quater*, comma 1, del DL 167/1990, individua in tutti gli investimenti e tutte le attività illecitamente detenuti all'estero, nei redditi non dichiarati connessi a tali investimenti e attività (ambito oggettivo "proprio" della procedura) nonché nei maggiori imponibili non connessi con i predetti investimenti e attività (ambito oggettivo derivato "nazionale").

Nell'ambito di applicazione della procedura di collaborazione volontaria internazionale, quindi, ricadono tutti gli investimenti e tutte le attività illecitamente detenuti all'estero nonché, in presenza di redditi non dichiarati connessi a tali investimenti e attività, anche i maggiori imponibili a essi non connessi, sia pure con riguardo ai soli periodi d'imposta interessati dall'ambito oggettivo "proprio" della procedura internazionale. La presenza di redditi non dichiarati relativi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero, regolarizzati nell'ambito della procedura internazionale, determina l'estensione della stessa all'ambito nazionale e, con essa, il coinvolgimento dell'intera posizione fiscale del contribuente che la richiede, sia pure per i soli periodi di imposta sopra richiamati.

In relazione agli eventuali maggiori imponibili non connessi alle attività estere afferenti, invece, i residui periodi d'imposta ancora accertabili, il contribuente potrà avvalersi della procedura nazionale.

Dopo aver rappresentato (sul piano soggettivo e oggettivo) i principali elementi distintivi della procedura di collaborazione volontaria internazionale, la circolare si sofferma su quella nazionale, cui possono accedere tutti i contribuenti, e non solo coloro che hanno commesso illeciti fiscali internazionali. La procedura nazionale ricalca sostanzialmente quella internazionale, essendo soggetta per lo più alle medesime disposizioni.

La platea di contribuenti che può avvalersene risulta più ampia rispetto a quella “abilitata” ad accedere alla *voluntary disclosure* internazionale che, come detto, può attivare anche quella nazionale per regolarizzare le eventuali ulteriori violazioni nel territorio dello Stato, non connesse alle attività estere afferenti i periodi d’imposta ancora accertabili. Possono, infatti, ricorrere alla procedura di collaborazione volontaria nazionale sia contribuenti che, non essendo compresi nell’ambito di applicazione dell’articolo 4, comma 1, del DI 167/1990 (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed equiparate), non sono tenuti agli obblighi dichiarativi previsti in materia di monitoraggio fiscale, sia contribuenti destinatari di tali obblighi che, però, vi abbiano adempiuto correttamente.

In merito all’ambito oggettivo della procedura di collaborazione volontaria nazionale, la circolare chiarisce come gli interessati alla stessa debbano, in tale sede, definire la propria posizione in relazione alle violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell’Irap e dell’Iva, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d’imposta commesse fino al 30 settembre 2014.

Sia nell’ipotesi della procedura di collaborazione volontaria internazionale sia riguardo a quella nazionale, il legislatore ha previsto alcune cause di inammissibilità che sbarrano la via d’accesso alle procedure: su questo argomento, la circolare si sofferma ampiamente.

In particolare, la facoltà di accedere alle procedure è preclusa, qualora l’autore della violazione abbia avuto la formale conoscenza dell’inizio di accessi, ispezioni o verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo ovvero, ancora, della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie, relativi all’ambito oggettivo delle procedure.

La formale conoscenza delle cause di inammissibilità rileva come ostacolo all’accesso alla procedura, non solo se acquisita dall’autore della violazione, ma anche se riferita a “soggetti solidamente obbligati in via tributaria” o, nel caso di procedimenti penali, a “soggetti concorrenti nel reato”. Ne consegue, precisa la circolare, che il contribuente non potrà accedere alla procedura, se il soggetto solidamente obbligato in via tributaria o concorrente nel reato abbia avuto formale conoscenza dell’inizio di una attività istruttoria amministrativa o penale nei suoi confronti.

Nei riguardi del contribuente che, pur avendo avuto formale conoscenza dell’esistenza di una causa preclusiva della procedura, decida comunque di accedere a quest’ultima, occultandone la presenza, si configura per l’ufficio un obbligo di denuncia all’Autorità giudiziaria che dovrà verificare, nel caso, la ricorrenza del nuovo reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati

non rispondenti al vero previsto dal nuovo articolo 5-*septies* del decreto legge 167/1990.

Se, poi, la presenza di una causa di inammissibilità occultata dal contribuente venga scoperta dall'ufficio prima del perfezionamento della procedura, la stessa non si realizzerà e le violazioni relative al periodo d'imposta e al tributo per il quale opera la preclusione saranno adeguatamente sanzionate, anche in considerazione del grave comportamento del contribuente.

Per ciò che concerne la causa di inammissibilità rappresentata dal coinvolgimento, a titolo di indagato o di imputato, del contribuente in procedimenti penali, la circolare chiarisce che la preclusione opera per i procedimenti riguardanti tutti reati tributari, e, pertanto, non solo quelli interessati dall'esclusione della punibilità prevista dall'articolo 5-*quinques*, comma 1, lettera a), del decreto legge.

A integrare la causa di inammissibilità è l'inizio di un procedimento penale di cui il soggetto abbia avuto formale conoscenza attraverso, ad esempio, la notificazione della informazione di garanzia ai sensi dell'articolo 369 cpp ovvero di un cosiddetto "atto equipollente", quale l'invito a presentarsi a norma dell'articolo 375 cpp o, ancora, l'avviso di conclusione delle indagini preliminari ai sensi dell'articolo 415-*bis* cpp.

di

Licia Civetta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/focus-sulla-voluntary-disclosure-scenari-internazionali-e>