
Le cause di preclusione alla Voluntary Disclosure (e la lista Falciani)

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 2 Settembre 2015

analisi delle cause che inibiscono al contribuente di accedere alla procedura di Voluntary disclosure con anche segnalazioni per i contribuenti inseriti nella cosiddetta 'lista Falciani'

Come è noto, la legge 15 dicembre 2014, n.186, che ha apportato modifiche al D.L. 28 giugno 1990, n.167, convertito, con modificazioni, in L. 4 agosto 190, n.227, ha promosso l'adozione di una procedura straordinaria di collaborazione volontaria, per consentire a tutti i contribuenti, e non solo a coloro che hanno commesso illeciti fiscali internazionali, di porre rimedio alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per un miglior rapporto con il Fisco.

Da una parte, possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed associazioni equiparate, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, che hanno violato gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale, per tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono decaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale .

Dall'altra parte, la procedura di voluntary nazionale, regolata attraverso il richiamo alla procedura di collaborazione volontaria internazionale, si applica anche ai contribuenti diversi da quelli assoggettati agli obblighi sul monitoraggio fiscale.

Con l'adesione alla procedura i contribuenti possono definire le violazioni degli obblighi dichiarativi commesse fino al 30 settembre 2014, in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, Irap e Iva, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, *“indipendentemente dalla circostanza che questa riguardi anche consistenze illecitamente detenute all'estero”* (cfr. circolare n. 10/2015). Infatti, osserva il documento di prassi sopra citato, *“la platea di soggetti che può avvalersi della collaborazione volontaria nazionale risulta più ampia rispetto a quella che può accedere alla collaborazione volontaria internazionale, atteso che, oltre che i contribuenti che si avvalgono della procedura di collaborazione volontaria internazionale, con riguardo alle annualità diverse da quelle interessate dalla stessa, i destinatari possono essere sia contribuenti 'diversi' da quelli indicati nell'articolo 4, comma 1, del decreto legge (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed equiparate), tenuti agli obblighi dichiarativi previsti in materia di monitoraggio*

fiscale, sia i contribuenti destinatari degli stessi che vi abbiano adempiuto correttamente”.

L’Agenzia delle Entrate, dopo aver diramato la citata circolare n.10/E del 13 marzo 2015, e successivamente la circolare n.27/E del 16 luglio 2015, di risposta a specifici quesiti, è intervenuta di nuovo con la circolare n.31/E del 28 agosto 2015.

Facciamo il punto, in questo nostro intervento, sulle cause ostative che impediscono l’accesso alla procedura, alla luce delle ultime indicazioni offerte.

Le cause di inammissibilità

Il comma 2, dell’articolo 5-quater, del D.L. n.167/1990, conv., con modif. in L. n. 227/1990, preclude la facoltà di accedere alle procedure se le suddette attività e condizioni siano relative all’ambito oggettivo delle procedure stesse, qualora l’autore della violazione abbia avuto la formale conoscenza:

- a) dell’inizio di accessi, ispezioni o verifiche (art. 52, del D.P.R. n. 633/72, richiamato in maniera espressa dall’art. 33 del D.P.R. n. 600/73, in materia di imposte sui redditi);
- b) dell’inizio di altre attività amministrative di accertamento (“*inviti*”, “*richieste*” e “*questionari*” di cui all’art.51, c. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 e all’art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, restando escluse le richieste di indagini finanziarie e sia la comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte, effettuata ai sensi dell’art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che quella derivante dal controllo formale delle medesime dichiarazioni a norma dell’art. 36-ter dello stesso D.P.R.);
- c) della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie (detta preclusione opera per i procedimenti riguardanti tutti reati tributari e non è sufficiente l’iscrizione nel registro degli indagati; la formale conoscenza viene raggiunta dal contribuente con la notificazione della c.d. “*informazione di garanzia*” ai sensi dell’art. 369 c.p.p. o di un c.d. “*atto equipollente*”, quali ad esempio l’invito a presentarsi a norma dell’art. 375 c.p.p. o l’avviso di conclusione delle indagini preliminari ai sensi dell’art. 415-bis c.p.p.).

L’Amministrazione Finanziaria con la circolare n.10/E/2015 ha fornito una serie di indicazioni, qui riportate in sintesi:

- è necessaria la formale conoscenza delle stesse da parte del soggetto che intende attivare la procedura;
- l’effetto preclusivo riguarda soltanto le annualità interessate dall’avvio di tali attività di accertamento amministrativo;
- l’effetto preclusivo non si realizza se l’attività istruttoria è relativa ad un tributo diverso da quello oggetto della procedura;
- la preclusione rileva solo con riguardo alla singola procedura interessata;
- il contribuente che abbia avuto formale conoscenza dell’inizio di una attività di accertamento amministrativo per violazione di norme tributarie, relative all’ambito oggettivo di applicazione

della procedura di collaborazione volontaria, potrà avvalersene anche per gli anni cui si riferiscono tali attività, nel caso in cui queste si siano concluse con un atto impositivo che sia stato definito o con uno di archiviazione dell'istruttoria, precedente alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura;

- costituiscono causa di inammissibilità della procedura, oltre alla consegna di un processo verbale di constatazione con esito positivo (non rilevando ovviamente quello che non abbia individuato rilievi), anche la notifica di un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA o dell'IRAP, nonché di un invito al contraddittorio di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/97, sia pure limitatamente all'annualità, al tributo e alla procedura interessata dai suddetti atti, in relazione all'ambito oggettivo di applicazione;
- la conoscenza delle cause di inammissibilità va riferita non solo all'autore della violazione ma anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o, nel caso di procedimenti penali, a soggetti concorrenti nel reato. Ne consegue che il contribuente non potrà accedere alla procedura se altro soggetto (solidamente obbligato in via tributaria o concorrente nel reato) abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di un'attività istruttoria amministrativa o penale nei suoi confronti, come tale integrante una causa di inammissibilità per l'accesso alla procedura. Per soggetti solidalmente obbligati in via tributaria, si devono intendere coloro che in relazione all'obbligo tributario riconducibile ai maggiori imponibili accertati o alle dichiarazioni omesse assumono la qualifica di coobbligati solidali d'imposta;
- l'occultamento della formale conoscenza di una causa di preclusione all'accesso alle procedure denota una volontà di utilizzare illecitamente le procedure stesse per godere indebitamente dei vantaggi premiali connessi al loro perfezionamento. Tale comportamento dovrà essere comunque oggetto di denuncia all'Autorità giudiziaria per le valutazioni di competenza.

La successiva circolare n.27/E del 16 luglio 2015 si è occupata, fra l'altro, del contribuente ignaro della sussistenza di una causa di inammissibilità alla procedura (la norma prevede che l'inammissibilità operi anche nel caso in cui tali provvedimenti siano conosciuti da soggetti solidamente obbligati in via tributaria o dai concorrenti nel reato). Al riguardo, le Entrate ritengono che *“la norma introduce una presunzione di conoscenza che non deve essere considerata in senso assoluto. Fermo restando in capo al contribuente l'obbligo di evidenziare, qualora ne abbia avuto comunque cognizione, l'avvenuta formale conoscenza della causa di inammissibilità da parte di soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato, dovrà esser cura dell'ufficio eccipere la causa di inammissibilità nel caso nel corso dell'istruttoria emergano elementi comprovanti la effettiva conoscenza (anche non formale) da parte del contribuente richiedente l'accesso alla procedura della causa ostantiva formalizzata in capo agli altri soggetti solidalmente obbligati o concorrenti”*.

Nel caso in cui il contribuente desideri comunque collaborare anche per il periodo d'imposta precluso, ai fini del controllo fiscale o delle eventuali indagini penali in corso, l'Ufficio, nella determinazione delle

sanzioni relative alle violazioni accertate, terrà conto anche dell'atteggiamento collaborativo del contribuente.

Qualora la presenza di una causa di inammissibilità sia stata occultata dal contribuente e venga scoperta 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.

Nel caso in cui la causa di inammissibilità occultata dal contribuente emerga successivamente, l'Ufficio si limiterà a rappresentare compiutamente i fatti all'Autorità giudiziaria.

Atteso che l'istanza si considera presentata nel momento in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate, pur se la stessa può essere integrata nell'arco di trenta giorni dall'invio della stessa, ai fini della rilevanza delle cause di inammissibilità si deve tener conto della data di presentazione della prima richiesta di accesso alla procedura.

Nel caso in cui tra la data di ricevimento della richiesta di collaborazione volontaria e quella di decadenza dei termini per l'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dei termini per la notifica dell'atto di contestazione ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997 intercorrono meno di novanta giorni, in difetto e in mancanza, entro detti termini, della definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito o della sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione e della definizione agevolata relativa all'atto di contestazione per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, c. 1, del decreto legge n. 167/1990, il termine di decadenza per la notificazione dell'avviso di accertamento e quello per la notifica dell'atto di contestazione sono automaticamente prorogati, in deroga a quelli ordinari, fino a concorrenza dei novanta giorni.

LISTA FALCIANI

La circolare n. 31/E del 28 agosto 2015 si è occupata anche dei contribuenti inseriti nella cd. Lista Falciani.

Sul punto, la Corte di Cassazione più volte ha avuto modo di intervenire sulla utilizzabilità dei dati contenuti in detta Lista.

In particolare, con l'ordinanza n. 9760 del 13 maggio 2015 (ud. 15 aprile 2015) la Corte di Cassazione ne ha confermato l'utilizzabilità.

Per la Corte la CTR ha erroneamente negato valore indiziario e presuntivo agli elementi che l'Ufficio aveva offerto a sostegno della pretesa correlati alla cd. lista Falciani, rinvenuta dalle autorità fiscali francesi presso il dipendente della Banca HSBC. Peraltro, proseguono i massimi giudici, *“rispetto alla ritenuta possibilità di acquisire le generalità del contribuente via internet, la CTR, nel valutare il materiale indiziario posto a base della pretesa fiscale, ha totalmente tralasciato di considerare la valenza probatoria delle circostanze soggettive e oggettive che hanno condotto le autorità fiscali francesi all'acquisizione della Lista ed alla sua trasmissione nell'ambito di attività compiute dall'autorità fiscale*

francese e indirizzate a quella italiana in forza della collaborazione fra autorità fiscali regolata dalla Dir. CEE 77/779, rappresentate dal soggetto presso il quale era stata acquisita la Lista - dipendente dell'istituto HSBC - elementi che la stessa CTR mostra di conoscere”.

Detta ordinanza segue le due precedenti pronunce (ordinanze nn. 8605 e 8606 del 2015) che si sono occupate della questione. In dette ordinanze, sostanzialmente, la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che la Corte di giustizia ha riconosciuto che la direttiva n. 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, spettando solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme, senza che l'autorità italiana abbia l'obbligo di verificare la provenienza e l'autenticità della documentazione trasmessa (né esiste un diritto del contribuente ad essere preventivamente informato circa la procedura di cooperazione attivata nei suoi confronti) passa all'esame della questione relativa alla utilizzabilità o meno degli elementi trasmessi dall'autorità fiscale francese. Preso atto della netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, si riconosce che “... *non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.)*”. Tale prospettiva, osserva la Corte, si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all'art. 191 c.p.p., a norma del quale “*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*”. Illiceità che, in ogni caso, ed eventualmente, si colloca a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale (francese). La Corte, quindi, indica i principi normativi dai quali inferire la piena utilizzabilità del materiale del quale qui si discute. “*Ed infatti, tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che l'art. 41, comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi 'comunque' acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51. Tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità - in linea di massima - di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza un fatto rilevante e non direttamente conosciuto. Ciò che trova, peraltro, un limite quando gli elementi probatori siano stati direttamente acquisiti dall'Amministrazione in sprezzo di un diritto fondamentale del contribuente”.*

C.M. n. 31/2015: accesso alla procedura per i contribuenti presenti nella Lista Falciani

La questione è stata oggetto di esame dal recente intervento di prassi (C.M. n. 31/E del 28 agosto 2015) con cui l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che “*la mera presenza del nominativo di un contribuente all'interno della Lista non preclude la possibilità di accedere alla procedura di collaborazione volontaria, a condizione che il soggetto non sia stato sottoposto ad accessi, ispezioni, verifiche o che abbiano avuto inizio attività di accertamento amministrativo o procedimenti penali per*

violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria e dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza".

Resta fermo che nel caso in cui il contribuente, per alcune annualità, sia stato destinatario degli atti sopra menzionati, scaturiti dalle informazioni contenute nella *Lista*, "lo stesso potrà comunque accedere alla procedura, al fine di ripristinare la legalità fiscale, con riguardo alle altre annualità ancora accertabili".

L'ultimo intervento di prassi richiama, altresì, quanto già precisato nella circolare n. 10/2015 (paragrafo 3), secondo cui "il contribuente sottoposto ad attività di accertamento amministrativo per violazione di norme tributarie potrà avvalersi della procedura di collaborazione volontaria anche per gli anni cui si riferiscono tali attività, nel caso in cui queste si siano concluse con un atto impositivo che sia stato definito o con uno di archiviazione dell'istruttoria, precedente alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura".

2 settembre 2015

Gianfranco Antico

1 L'oggetto della procedura è individuato:

- a. negli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale;
- b. nei redditi connessi ovvero i redditi che servono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie nonché quelli derivanti dalla loro utilizzazione a qualunque titolo o dismissione, che sono stati sottratti a tassazione;
- c. nei maggiori imponibili non connessi con gli investimenti e le attività illecitamente costituiti o detenuti all'estero, agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'Irap, dei contributi previdenziali, dell'Iva e delle ritenute.