

## ACCERTAMENTO

---

### ***Le cause ostative alla Voluntary disclosure***

di **Nicola Fasano**

Prima di fare il punto sui costi e benefici della procedura di collaborazione volontaria la domanda, a monte, che ci si deve porre è quella sulla esistenza di eventuali cause ostative che precludano l'accesso alla voluntary.

L'art. 5-*quater*, comma 2 del D.L. n. 167/1990, come introdotto dalla L. n. 186/2014, prevede che la collaborazione volontaria non è ammessa se la richiesta è presentata **dopo** che il contribuente che non ha compilato correttamente l'RW 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. Questa fattispecie peraltro, seppur non identica dal punto di vista letterale, richiama nella sostanza quanto già a suo tempo previsto dal legislatore nell'ambito dello scudo fiscale.

E' nuova invece, e risolve (in senso sfavorevole al contribuente) i dubbi sorti ai tempi dello scudo, la disposizione, dettata sempre dall'art. 5-*quater*, comma 2, secondo cui la preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze poc'anzi citata sia acquisita da **soggetti solidalmente obbligati in via tributaria** o da **soggetti concorrenti nel reato**.

Un primo punto da chiarire è **cosa si intenda per "formale conoscenza"** di un procedimento accertativo o penale.

Sotto il profilo **amministrativo** sicuramente, oltre all'inizio di accessi, ispezioni e verifiche, rilevano anche le notifiche di **questionari** ex art. 32, D.P.R. n. 600/1973 (in tal senso, con riferimento allo scudo fiscale, si veda anche la C.M. n. 99/E/2001). Sempre che, ovviamente, aventi ad oggetto le **attività estere**.

Altra fattispecie (da evidenziare, data la necessità di reperire tutta la documentazione di supporto nella voluntary) che potrebbe escludere l'accesso alla procedura, è quella della notifica di un **verbale per illeciti valutari** redatto a seguito di controlli doganali (per es. a seguito del possesso di estratti conto relativi a rapporti accesi presso intermediari esteri e non dichiarati in Italia). In tal caso, con riferimento allo scudo fiscale, la **giurisprudenza di merito** ha concluso per la **preclusione alla sanatoria** (C.T.R. Milano, sentenza n. 56/30/09 del 2009 e C.T.P. Milano, sentenze nn. 34 e 35 del 2007).

Dal punto di vista **penale**, tenendo buono quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria in

tema di scudo (C.M. n. 37/E/2002) la preclusione normalmente si verifica con la notifica **dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari** ex art. 415-*bis* c.p.p., fermo restando che la "formale conoscenza" potrebbe verificarsi anche prima, tutte quelle volte in cui il contribuente riceva un **atto da cui risulti la qualità di indagato**, come per esempio l'informazione di garanzia di cui all'art. 369 c.p.p.

Molti dubbi sorgono tuttavia nel caso in cui le contestazioni (penali e amministrative) non riguardino **tutti i periodi di imposta** che potrebbero essere potenzialmente oggetto di collaborazione volontaria. Resta da capire cioè se la preclusione opera *in toto* per tutti i periodi di imposta o solo per quelli previamente contestati dall'amministrazione.

Ancora più problematica è poi l'estensione della preclusione alla voluntary anche quando la formale conoscenza delle suddette circostanze sia acquisita da **soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato**. Ciò in quanto, in primo luogo, è di tutta evidenza come si tratti di una "presunzione assoluta" di conoscenza da parte del contribuente che, in concreto, per i più svariati motivi, potrebbe **anche non essersi mai realizzata**.

In secondo luogo andrebbe circoscritto il significato di soggetti "solidalmente obbligati" in via tributaria che, per esempio, potrebbe riguardare, in linea di principio, la **società di persone e i relativi soci**, ma non certo la **società di capitali e i soci** oppure i **rapporti fra i cointestatari** di beni, ognuno **autonomamente** responsabile nei confronti del Fisco.

La disposizione sulle **cause ostative**, peraltro, è espressamente richiamata anche con riferimento **alla voluntary "nazionale"** rispetto a cui, stante **l'ambito oggettivo molto più ampio** rispetto a quella internazionale, si dovrà capire, specularmente, quando la formale conoscenza di avvio di procedimenti amministrativi o penali faccia scattare la preclusione.