

RIENTRO DEI CAPITALI

07 febbraio 2015 ore 06:00

Voluntary disclosure: detenzione di attività all'estero, profili penalistici

di **Stefano Loconte** - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato **Giuseppe Pintaudi** - **Loconte & Partners**

Scopo della voluntary disclosure è, da un lato, far emergere le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero e non dichiarate in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, dall'altro estendere a soggetti diversi da quelli gravati degli obblighi ai fini del monitoraggio, la possibilità di regolarizzare la propria posizione davanti al fisco relativamente alle violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini IRPEF/IRES, IVA, IRAP, relative addizionali e contributi previdenziali. Aderendo alla voluntary disclosure il soggetto autore delle violazioni può sanare la propria posizione pagando, oltre alle imposte dovute, una sanzione amministrativa ridotta e godendo di una serie di benefici connessi a eventuali sanzioni penali.

L'obiettivo della voluntary disclosure è duplice:

- da un lato si prefigge lo scopo di **far emergere** le **attività finanziarie e patrimoniali** costituite o detenute **all'estero** e non dichiarate in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale;
- dall'altro estende anche a soggetti diversi da quelli gravati degli obblighi ai fini del monitoraggio, la possibilità di **regolarizzare** la propria posizione davanti al fisco relativamente alle violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini IRPEF/IRES, IVA, IRAP, relative addizionali, oltre ai contributi previdenziali.

Aderendo alla procedura di collaborazione volontaria il soggetto autore delle violazioni potrà sanare la propria posizione pagando, oltre alle imposte dovute, una sanzione amministrativa ridotta e godendo di una serie di **benefici** connessi a eventuali **sanzioni penali**.

Ed infatti il **profilo premiale** più rilevante introdotto dalla legge n. 186/2014, attiene proprio all'**esclusione della punibilità** per una serie di reati nei confronti di coloro che aderiranno alla procedura di collaborazione volontaria.

Quando si fa riferimento ai profili penali connessi alla procedura di collaborazione volontaria, si devono distinguere:

- (a) le condotte tributarie che, al superamento di certe soglie di evasione, assumono rilevanza penale (sanzionate dal D.Lgs. n. 74/2000),
- (b) dai reati connessi all'impiego (a vario titolo, e in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa) dei proventi da reato.

I reati tributari

Le condotte di natura tributaria che assumono **rilevanza penale al superamento di certe soglie** sono quelle previste dagli articoli 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione), 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) e 10-*ter* (omesso versamento IVA) del D.Lgs. n. 74/2000.

Per tali reati, dunque, l'art. 5-*quinquies*, comma 1, legge n. 186/2014, prevede l'**esclusione dalla punibilità**. Ciò comporta che il contribuente non andrà incontro alle pene previste dal D.Lgs. n. 74/2000. Tale **effetto premiale** viene esteso sia alla voluntary disclosure effettuata da quei contribuenti che hanno commesso violazioni in materia di monitoraggio fiscale, sia alla voluntary

disclosure prevista per i contribuenti diversi da quelli indicati nell'art. 4, comma 1, D.L. n. 167/1990 e per i contribuenti destinatari degli obblighi dichiarativi ivi previsti che vi abbiano adempiuto correttamente.

Va posta attenzione, però, al comma 2 dell'art. 5-*quinquies*, in quanto viene specificato che l'esclusione dalla punibilità si applicherà **limitatamente** alle **condotte relative agli imponibili**, alle **imposte** e alle **ritenute** oggetto della procedura di disclosure.

I reati penali non tributari

Così come per i reati tributari, anche per quanto attiene ai reati penali non tributari, la legge non opera distinzioni tra voluntary disclosure estera e "interna".

Infatti, tanto per la voluntary disclosure destinata ai soggetti che hanno violato la normativa sul c.d. monitoraggio fiscale, quanto per quella prevista per "contribuenti diversi da quelli indicati nell'articolo 4, comma 1 del D.L. 167/1990", la legge n. 186/2014 prevede una esclusione della punibilità per i reati di cui agli articoli 648-*bis* (**riciclaggio**), 648-*ter* (impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) e il nuovo art. 648-*ter*1 (**autoriciclaggio**).

Il riferimento all'esclusione della punibilità per i reati di cui agli articoli 648-*bis* e 648-*ter* è contenuto nell'art. 5-*quinquies*, comma 1, lettera b). Tale misura premiale è però concessa solo in relazione a quelle condotte commesse in relazione ai delitti tributari precedentemente indicati di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

Il riferimento alla esclusione dalla punibilità per il nuovo **reato di autoriciclaggio** è contenuta sempre nel medesimo art. 5-*quinquies*, ma al comma 3, nella parte in cui viene prevista la non punibilità nel caso in cui tale reato sia stato commesso in relazione ai delitti tributari precedentemente elencati di cui al D.Lgs. n. 74/2000, sino alla data del 30 settembre 2015. Data entro la quale può essere attivata la procedura di disclosure.

Infine ulteriore attenzione va posta ai **profili di "riservatezza"** connessi al principio dell'esclusione dalla punibilità. Chi infatti è intenzionato ad aderire alla procedura di collaborazione volontaria per mantenere la riservatezza sulle proprie condotte, dovrà aver chiaro che - anche se l'art. 5-*quinquies* sulla voluntary disclosure prevede che, a seguito del perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, venga esclusa la punibilità per i reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, e a quelli di cui agli articoli 648-*bis* (riciclaggio), 648-*ter* (Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) e il 648-*ter*1 (autoriciclaggio) - ciò non deroga in alcun modo all'**obbligo** previsto dall'art. 331 c.p.p. che prevede l'obbligo in capo ai pubblici ufficiali che, nell'esercizio delle loro funzioni, hanno **notizia di un reato perseguibile d'ufficio**, di farne **denuncia**.

Mentre l'obbligo di denuncia si situa "a monte", l'esclusione di punibilità si situa a "valle" dell'operazione. Infatti tale esclusione opererà solo a seguito del perfezionamento della procedura con l'integrale pagamento di quanto dovuto.

In altri termini, l'**esimente penale** è **solo l'effetto della corretta definizione** della procedura, e avrà rilievo solo dopo il pagamento di quanto dovuto. Nel frattempo però, correrà l'obbligo, in capo ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, di segnalare alla procura la notizia di reato.

Tabella n. 1 - Reati tributari: profili premiali a seguito di voluntary disclosure

D.Lgs. n. 74/2000	Delitto	Pena	Post voluntary disclosure
art. 2	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni	Nessuna pena
art. 3	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni	Nessuna pena
art. 4	Dichiarazione infedele	Reclusione da 1 a 3 anni	Nessuna pena
art. 5	Omessa dichiarazione	Reclusione da 1 a 3 anni	Nessuna pena

art. 10- <i>bis</i>	Omesso versamento di ritenute certificate	Reclusione da 6 mesi a 2 anni	Nessuna pena
art. 10- <i>ter</i>	Omesso versamento IVA	Reclusione da 6 mesi a 2 anni	Nessuna pena

Tabella n. 2 - Reati non tributari: profili premiali a seguito di voluntary disclosure

C.P. (*)	Delitto	Pena	Post voluntary disclosure
648- <i>bis</i>	Riciclaggio	Reclusione da 4 a 12 anni e multa da 5.000 a 25.000 euro La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale. La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a 5 anni. Si applica l'ultimo comma dell'art. 648.	Nessuna pena
648- <i>ter</i>	Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita	Reclusione da 4 a 12 anni e multa da 5.000 a 25.000 euro La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale. La pena è diminuita nell'ipotesi di cui all'art. 648, comma 2. Si applica l'ultimo comma dell'art. 648.	Nessuna pena
648- <i>ter.1</i>	Autoriciclaggio	Reclusione da 2 a 8 anni e multa da 5.000 a 25.000 euro Reclusione da 1 a 4 anni e multa da 2.500 a 12.500 euro se il reato presupposto non colposo è punito con la reclusione inferiore, nel massimo a 5 anni. Non sono punibili le condotte di chi destina il denaro, i beni o le altre utilità alla mera utilizzazione o godimento personale.	Nessuna pena
(*) Nella "nuova" formulazione introdotta con la legge n. 186/2014			

Copyright © - Riproduzione riservata