

Accertamento

CAPITALI ILLEGITTIMAMENTE DETENUTI all'ESTERO

«VOLUNTARY DISCLOSURE» (D.L. 4/2014)

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Dopo la fase di **sperimentazione** avvenuta presso le sedi Ucfi dell'Agenzia delle Entrate, è stato approvato il **D.L. 28.1.2014, n. 4**, pubblicato nella *G.U.* il 29.1.2014, riguardante la cd. **Voluntary disclosure** dei **capitali illegittimamente detenuti all'estero**.

Tale documento prevede l'**esclusione** della **punitività** per i **reati tributari di infedele ed omessa dichiarazione dei redditi** di cui agli **artt. 4 e 5, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74** [CFF 9527d e 9527e], e la **riduzione alla metà della pena** per il **reato di frode fiscale** di cui agli **artt. 2 e 3, D.Lgs. 74/2000** [CFF 9527b e 9527c].

Sul versante amministrativo, il **contribuente collaborativo** potrà usufruire dell'**esimente**, di cui al **co. 4 dell'art. 7, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472** [CFF 9470], ai fini della **riduzione alla metà del minimo edittale** delle **sanzioni irrogate** in conseguenza della **violazione della normativa sul monitoraggio fiscale**.

Riguardo agli aspetti applicativi, in particolare sulla **modalità di presentazione della domanda di regolarizzazione**, occorre attendere la pubblicazione di un apposito **provvedimento** da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

COLLABORAZIONE VOLONTARIA: con l'aggiunta degli artt. da 5-ter a 5-septies, D.L. 28.6.1990, n. 167, conv. con modif. dalla L. 4.8.1990, n. 227, avvenuta per opera del D.L. 28.1.2014, n. 4, pubblicato nella *G.U.* n. 23 del 29.1.2014, è stata data disciplina normativa alla regolarizzazione dei **capitali illegittimamente detenuti all'estero** (cd. **Voluntary disclosure**).

Fino al **30.9.2015**, sarà possibile **sanare le violazioni** sul **monitoraggio** commesse fino al **31.12.2013**.

Oggetto di **emersione** potranno essere sia le **attività finanziarie** (azioni, quote, ecc.) che quelle

patrimoniali (es. immobili) costituite o detenute al **di fuori dello Stato e mai dichiarate**.

Il **contribuente** persona fisica, società semplice ovvero ente non commerciale, ⁽¹⁾ eventualmente assistito dal suo **professionista di fiducia**, sarà tenuto ad indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria tutti gli **investimenti** e **tutte le attività finanziarie** costituiti o detenuti all'**estero**, direttamente o per interposta persona, fornendo altresì **tutti i documenti** e **tutte le informazioni** per la **ricostruzione dei redditi** che servono per costituire tali capitali, relativamente a tutti i periodi d'imposta ancora accertabili.

⁽¹⁾ Possono accedere alla Voluntary disclosure i soli soggetti obbligati alla compilazione del quadro RW del Modello Unico, di cui all'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990.

Prima di andare oltre si ritiene opportuno soffermarsi brevemente su questo primo punto.

Già durante la fase di **sperimentazione** della **Voluntary disclosure** avvenuta presso le sedi dell'Ucifi, si è potuto constatare come la **regolarizzazione** avesse dovuto riguardare tutti i **periodi d'imposta** ancora accertabili (ad oggi, dall'anno 2003 in avanti in caso di **attività detenute** in Paesi black list ed omessa presentazione delle dichiarazioni da parte del contribuente).

Anche se poteva essere facilmente intuito, non era chiaro l'atteggiamento che avrebbe avuto l'Agenzia delle Entrate con riferimento ai **redditi** che avevano generato il **capitale detenuto all'estero**.

Oggi, in forza della **previsione** del decreto secondo cui devono essere forniti i **documenti** e le **informazioni** «(...) per la ricostruzione dei redditi che servono per costituirli (i capitali), acquistarli o che derivano dalla loro dismissione (...)» appare palese come l'Agenzia delle Entrate non possa fermarsi alla **liquidazione** delle **sanzioni** sull'**omessa compilazione** del **quadro RW**, dell'**Irpef** e delle **sanzioni** sui **redditi finanziari**, ma questa sarà tenuta a verificare il fatto che gli **accumuli/investimenti** derivino da **redditi già tassati**.

In caso contrario, in conseguenza della **disclosure**, al contribuente, oltre alle somme di cui sopra, verranno richieste:

- l'**Irpef** e le **addizionali**, nonché il **sesto** delle **sanzioni**, sui **redditi** a suo tempo **non dichiarati**;
- l'**Irap** e le relative **sanzioni**;
- l'**Iva** e le relative **sanzioni**;
- gli eventuali **contributi previdenziali** dovuti.

Questi sono aspetti di **fondamentale importanza** che devono essere esaminati prima di intraprendere la **disclosure**.

VERSAMENTO del DOVUTO: a seguito dell'**istruttoria** aperta sui **capitali illegittimamente detenuti all'estero**, l'Agenzia delle Entrate notificherà **due atti**:

- un **avviso di accertamento** definibile ai sensi dell'art. 15, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 [CFF ● 4787], relativamente ai **redditi non dichiarati** ed alle **sanzioni** irrogate per **infedele dichiarazione**;
- un **provvedimento di irrogazione** delle **sanzioni** definibile ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 [CFF ● 9479], relativamente all'**omessa compilazione** del **quadro RW** del Modello **Unico**.

In entrambi i casi le **somme** devono essere versate in **unica soluzione**, entro il **termine** di proposizione del **ricorso**, senza possibilità di avvalersi della **com-**

penzione prevista dall'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 [CFF ● 7418].

Relativamente all'**accertamento** sui **redditi**, in caso di presentazione di **istanza d'adesione**, le **somme** devono essere versate sempre in **unica soluzione**, ma entro **20 giorni** dalla **redazione** dell'atto di **adesione**.

Sarà possibile adire la via della **collaborazione volontaria** una sola volta e tale possibilità sarà comunque preclusa nel caso in cui il contribuente abbia avuto formale **conoscenza** dell'avvio di **accessi, ispezioni** o **verifiche** riguardanti la **mancata dichiarazione di investimenti/capitali detenuti all'estero**.

Tale **preclusione** opera anche nel caso in cui **formale conoscenza** dell'avvio delle **indagini** l'abbia avuta un **soggetto solidalmente obbligato** in via tributaria ovvero un **soggetto concorrente** nel reato di cui appresso.

Entro **30 giorni** dall'effettuazione dei **versamenti retro evidenziati** l'Agenzia delle Entrate è tenuta a comunicare all'**autorità giudiziaria competente** l'avvenuta **conclusione** della procedura di **collaborazione volontaria**.

RICADUTE sul VERSANTE PENALE: veniamo quindi alla disamina delle **ricadute sul versante penale** di una possibile **disclosure**, tematica questa oggetto di acceso dibattito nei mesi scorsi e di fondale importanza, non tanto con riferimento alle **imposte evase** sui **rendimenti finanziari**, quanto a quelle evase sui **redditi** (ancora accertabili) che hanno permesso gli **accumuli/investimenti all'estero**.

Mentre, infatti, relativamente ai primi risulta difficile il **superamento** delle **soglie di punibilità** previste dal D.Lgs. 74/2000, a meno di **regolarizzazione di patrimoni di rilevante entità**, così non è per i secondi.

A riguardo, nel decreto in commento viene previsto che, limitatamente alle **condotte** relative agli **imponibili** riferibili alle **attività** costituite o detenute all'**estero**, viene **esclusa** la **punibilità** per i **reati tributari di infedele ed omessa dichiarazione dei redditi** di cui agli artt. 4 e 5, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 [CFF ● 9527d e 9527e], venendo altresì prevista la **riduzione** alla **metà** della **pena** per il **reato di frode fiscale** di cui agli artt. 2 e 3, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 [CFF ● 9527b e 9527c].

La scelta del Legislatore non si presenta come un **efficace «scudo» penale**.

Basti pensare che secondo l'orientamento di molte **Procure** l'aver **occultato/trasferito** determinate somme all'**estero**, soprattutto tramite **soggetto inter-**

posto, rappresenta proprio quell'**artificio** idoneo ad ostacolare l'**accertamento**, necessario per configurare la più **grave condotta** di **dichiarazione fraudolenta** (art. 3), rispetto a quella di **dichiarazione infedele** (art. 4).

Questo, unito al fatto che, come evidenziato prima, ad avvenuto pagamento delle somme dovute l'Agenzia delle Entrate è tenuta a comunicare di **default** all'**autorità giudiziaria competente** la conclusione della **procedura** di **disclosure**, potrebbe portare molte volte all'apertura di **procedimenti penali** nei confronti di chi abbia proceduto alla **regolarizzazione** dei **capitali** detenuti all'**estero**.

Restando sempre agli **aspetti penali**, è da capire poi se l'**attenuante** di cui alla lett. b), del neo introdotto art. 5-quinquies, D.L. 28.6.1990, n. 167, secondo cui per i **reati** di **frode fiscale**, di cui agli artt. 2 e 3, D.Lgs. 74/2000, le **pene** sono **diminuite** fino alla **metà**, possa concorrere con quella di cui all'art. 13, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527o], secondo cui, ove si provveda, prima dell'apertura del dibattimento, all'**estinzione** del **debito tributario** anche mediante le **procedure** di **adesione**, si beneficia della **riduzione** di **un terzo** (fino al **17.9.2011**, della **metà**) della **pena**.

Poiché la **disclosure** si fonda proprio sull'**acquiescenza/adesione** all'**avviso di accertamento**, la **concorrenza** delle **due attenuanti retro** citate, per le **frodi fiscali** commesse fino al **17.9.2011**, porterebbe ad una **diminuzione** della **pena base** prima della **metà**, e poi ancora dell'**ulteriore metà**.

Per concludere sugli **aspetti penali**, si segnala come il nuovo art. 5-septies, D.L. 167/1990, disponga che **chiunque**, nell'ambito della **procedura** di **disclosure**, esibisca o trasmetta **atti** o **documenti falsi** in tutto o in parte ovvero fornisca **dati** o **notizie** non rispondenti al **vero**, è punito con la **reclusione** da **un anno** e **6 mesi** a **6 anni**.

La parola «**chiunque**» sta a significare che nel **procedimento penale** sarà coinvolto non solo il **contribuente** ma anche il **professionista** che lo assiste, per cui è massima l'attenzione che devono porre gli operatori.

SANZIONI AMMINISTRATIVE – OMESSA COMPILAZIONE del QUADRO RW: definiti gli **aspetti penali**, si procede con l'analisi della novella legislativa in materia di **sanzioni amministrative** le quali riguardano sia l'**omessa compilazione** del **quadro RW**, che il **mancato versamento** delle **imposte**.

In merito alle **sanzioni** irrogabili sull'**omessa attività di monitoraggio**, come noto, il co. 2, dell'art.

5, D.L. 167/1990 [CFF 6449], prevede l'applicazione di una **sanzione** che va dal **3** al **15%** dell'**ammontare** degli **importi non dichiarati**; le medesime **percentuali** vengono **raddoppiate** (**sanzione** dal **6** al **30%**) nel caso in cui i **capitali** siano detenuti in **Paesi black list**.

Sul punto, l'art. 5-quinquies, D.L. 167/1990, prevede che in determinate circostanze le **sanzioni** di cui sopra possano essere **definite** nella **misura** pari alla **metà** del **minimo edittale**, potendosi usufruire dell'**esimente** di cui al co. 4, dell'art. 7, D.Lgs. 472/1997 [CFF 9470], secondo il quale: «*Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*».

Nel decreto viene previsto che tale possibilità è subordinata al verificarsi di una di queste **tre circostanze**:

- le **attività** vengono trasferite in **Italia** o in **Stati** appartenenti allo Spazio economico europeo, che consentono un **effettivo scambio** di **informazioni**;
- le **attività** trasferite in **Italia** o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- il contribuente rilascia all'**intermediario finanziario estero** dove sono detenute le attività un'**autorizzazione** a trasmettere alle **autorità finanziarie italiane** tutti i **dati** concernenti le attività oggetto di **disclosure**, allegando **copia** di tale **autorizzazione**, controfirmata dall'**intermediario finanziario estero**, alla **richiesta** di **regolarizzazione** presentata.

In assenza del verificarsi di una di queste situazioni la **sanzione** sarà determinata nella misura del **minimo edittale**, **ridotto** di **un quarto**.

Viene prevista poi una specifica disposizione per quanti, usufruito della **riduzione** delle **sanzioni** alla **metà** del **minimo** in presenza di una delle situazioni di cui ai punti precedenti, procedano successivamente a trasferire le **attività** regolarizzate **fuori** dall'**Italia** o dai **Paesi appartenenti** allo See.

In tale caso, ove il contribuente non provveda a rilasciare **entro 30 giorni** l'**autorizzazione** allo **scambio dati** all'**intermediario estero** ed a trasmettere la stessa, controfirmata, **entro 60 giorni** dal **trasferimento** alle **autorità finanziarie italiane competenti**, allo stesso verrà irrogata una **sanzione** pari alla **metà** di quella pagata in sede di **disclosure** (il tutto porterà ad una **riduzione** della **sanzione** complessivamente pagata non più della metà, ma di **un quarto**, come

ordinariamente previsto in assenza delle circostanze sopra evidenziate).

Poiché la **violazione** sull'**omessa compilazione** del **quadro RW** (come le altre in materia di **infedele dichiarazione** che verranno meglio esaminate nel proseguo) riguarderà presumibilmente **più anni**, l'irrogazione della **sanzione** dovrà tenere conto dell'istituto del **cumulo giuridico** di cui all'art. 12, D.Lgs. 472/1997 [CFF 9475].

Il co. 5 di tale articolo prevede che, quando **violazioni** della stessa indole vengono commesse in **periodi d'imposta diversi**, si applica la **sanzione base aumentata** dalla metà al **triplo**.

Per **sanzione base**, dispone il co. 1, del medesimo articolo, deve intendersi quella relativa alla **violazione più grave, aumentata** da un quarto al **doppio**. Nella sostanza, fatta 100 la violazione più grave riscontrata nei vari anni relativamente all'omessa compilazione del **quadro RW**, l'applicazione del principio del **cumulo giuridico** prevede l'irrogazione di un'**unica sanzione**, di importo, dato l'atteggiamento collaborativo, pari a $100 * 1,5 * 1,25 = 187,50$.

Come evidenziato in precedenza, però, l'atto di **irrogazione** delle **sanzioni** per l'**omessa attività di monitoraggio** deve essere emanato ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. 472/1997.

Il co. 3, di tale articolo, prevede inoltre che: «*Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie*».

A riguardo, il co. 5, del neo introdotto art. 5-quinquies, D.L. 167/1990, dispone che il confronto di cui sopra è operato tra il **terzo** della **sanzione** indicata nell'atto ed «*il terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi o, se più favorevole, il terzo della somma delle sanzioni più gravi determinate ai sensi del comma 3*».

Tale confronto comporta la **sostanziale inapplicabilità** del **cumulo giuridico**, in favore di quello **materiale**; infatti, il **terzo** della **somma** dei **minimi edittali** relativi a tutte le annualità ancora accertabili sarà sempre **superiore** al **terzo** della **sanzione** irrogabile in applicazione del **cumulo giuridico**, e non di poco.

Il tutto a **svantaggio** del **contribuente** che si troverà a pagare **oneri** anche molto consistenti con

riferimento alle **sanzioni** sull'**omessa attività di monitoraggio**.

SANZIONI per INFEDELE DICHIARAZIONE: dove l'applicazione del **cumulo giuridico** mantiene tutta la sua valenza è con riferimento alle **sanzioni** da **infedele dichiarazione**.

Le stesse sono richieste, unitamente alle **imposte evase**, nell'atto di **accertamento** definibile ai sensi dell'art. 15, D.Lgs. 218/1997.

Ipotizzato il caso di un contribuente che detiene un **capitale finanziario** investito all'**estero** da più di dieci anni, di cui il Fisco non può più quindi indagare i redditi di provenienza, l'**avviso di accertamento** conterrà unicamente le **imposte evase** sui **rendimenti finanziari** e le correlate **sanzioni**.

Anche qui, come per l'irrogazione delle **sanzioni** da **omesso quadro RW**, le **violazioni** riguarderanno **n** anni, e troverà applicazione l'istituto del **cumulo giuridico** di cui all'art. 12, D.Lgs. 472/1997.

In questo caso, però, non si dovrà fare il confronto del **terzo**, necessario invece per le **sanzioni** sul **monitoraggio**, potendo altresì il contribuente beneficiare della **riduzione** ad **1/6** della **sanzione** irrogata in caso di **acquiescenza**.

MANCATO PERFEZIONAMENTO della DISCLOSURE: il co. 6 dell'art. 5-quinquies, D.L. 167/1990, dispone l'**inefficacia** della **regolarizzazione**, nel caso in cui il contribuente non provveda al **versamento** delle **somme** dovute entro i **termini** precedentemente **richiamati**.

Prosegue, inoltre, il medesimo co. 6, statuendo che, in tali casi, ovvero quelli di inefficacia della regolarizzazione, l'Agenzia delle Entrate notificherà un **nuovo atto** con la **rideterminazione** delle **sanzioni**, entro il **31 dicembre** dell'**anno successivo** a quello di **notifica** dell'**avviso di accertamento** o a quello di **redazione** dell'**atto di adesione** o di **notifica** dell'atto di **contestazione**.

Sul punto è da capire quale sarà la **modalità** di **richiesta** delle **ulteriori somme**, anche se, presumibilmente, l'Agenzia procederà attraverso la **notifica** di un **nuovo atto impositivo** non in sostituzione ma ad **integrazione** di quello **originario**.

Così facendo, l'atto originariamente adottato manterrà la propria **esistenza** ed **efficacia**, con tutte le conseguenze che ne derivano anche in termini di **riscossione** delle **somme** in esso contenute.

Ancora, la dizione usata di «*entro il 31 dicembre dell'anno successivo*», piuttosto che quella di «*entro*

e **non oltre il 31 dicembre dell'anno successivo**», porta a ritenere che il **termine** stabilito dalla norma *de qua* sia **ordinatorio** e non perentorio, rimanendo validi gli **ordinari termini prescrizionali** previsti dall'ordinamento.

MODULISTICA: riguardo le **modalità** applicative di presentazione dell'**istanza di regolarizzazione** e di **pagamento** dei relativi **debiti tributari**, verranno disciplinate con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

ARTICOLI CORRELATI



Speciale «Voluntary disclosure»
Guida ai controlli fiscali n. 3/2014.



Guida al rientro dei capitali
(Valerio Vallefucio)
In edicola dal 7.3.2014.