

## Tributi & Tributi

*Nell'infinito panorama delle sigle impositive ora c'è anche quella al «singhiozzo»*

# La Voluntary Disclosure: il Paradiso (fiscale) perduto

*Attraverso la procedura della “voluntary disclosure” (ovvero della “collaborazione volontaria”) i contribuenti possono regolarizzare le violazioni commesse fino al 30.9.2014 relativamente alle attività finanziarie e agli investimenti costituiti o detenuti illecitamente all'estero (“voluntary internazionale”) nonché le violazioni “domestiche” in materia di imposte e di obblighi dichiarativi che non necessariamente hanno comportato il trasferimento o la costituzione di somme fuori dall'Italia (“voluntary nazionale”).*

*A tal fine, oltre alla presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate di una specifica istanza entro il 30.9.2015, è richiesto il pagamento delle imposte dovute beneficiando sia della riduzione delle sanzioni pecuniarie (differenziata a seconda dello Stato in cui le attività patrimoniali sono detenute) che della non punibilità per alcuni reati tributari. Di seguito si esamina l'ambito soggettivo ed oggettivo della procedura, anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, gli effetti premiali ad essa collegati e i motivi per i quali i contribuenti che fino ad oggi hanno occultato al Fisco i fondi e/o i beni costituiti o detenuti all'estero dovrebbero valutare attentamente l'opportunità di abbandonare un comportamento “opaco” per passare ad un atteggiamento “trasparente” e “collaborativo”.*

### *Le finalità della “voluntary disclosure”*

La legge 15 dicembre 2014, n. 186, che contiene disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché di potenziamento della lotta all'evasione fiscale, risponde alla necessità di promuovere, attraverso l'adozione di una procedura straordinaria, la collaborazione spontanea del contribuente per consentirgli di riparare alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per un futuro rapporto col Fisco basato sulla trasparenza e sulla reciproca fiducia.

In tale senso, infatti, la procedura delineata dalla legge, non è solo finalizzata a fornire al contribuente uno strumento che gli consenta di

### di Pier Federico Carrozzo



*Pier Federico Carrozzo*

definire la propria posizione fiscale pregressa ma, escludendo l'anonimato (a differenza di quanto avvenuto in passato con il c.d. “scudo fiscale”) contiene misure strumentali alla futura compliance da parte di coloro ai quali è destinata.

La procedura, di fatto, costituisce una sorta di “ultima spiaggia” per rientrare nella legalità, in un contesto internazionale che vede l'evasione e la frode fiscale perseguite con sempre maggiore determinazione ed incisività.

A livello mondiale, infatti, si sta assistendo, come fenomeno ormai ineluttabile, al potenziamento e all'allargamento dei meccanismi di scambio di informazioni fiscali e fi-

nanziarie con la conseguenza che i "porti franchi" per coloro che intendono permanere nella illegalità saranno sempre più lontani (anche dal punto di vista geografico e logistico) e meno sicuri. In tale contesto, è importante evidenziare che la Svizzera, il Liechtenstein, il Principato di Monaco e, da ultimo, lo Stato del Vaticano hanno sottoscritto nel corso dei primi mesi dell'anno 2015 l'Accordo che, prevedendo lo scambio di informazioni su richiesta ai fini fiscali secondo lo standard OCSE, pone fine, di fatto, al segreto bancario.

Nello stesso tempo, con la firma dell'Accordo, tali Paesi sono considerati, ai fini della procedura qui in commento, "non black list", circostanza che consente ai contribuenti italiani che ivi detengono in maniera illegale investimenti e attività finanziarie di accedere alla procedura di regolarizzazione alle condizioni più favorevoli previste dalla legge.

Peraltro, a livello nazionale, il Legislatore penale ha introdotto il nuovo reato di "autoriciclaggio" che prevede la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 (ovvero della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 nel caso in cui il delitto non colposo sia punito con la reclusione inferiore a cinque anni) per "chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa".

Viene, inoltre, previsto il sequestro, ai fini della confisca

anche per equivalente, del profitto di tale reato nonché pesanti sanzioni amministrative e interdittive per le società e gli enti che non provvederanno ad adottare un modello organizzativo idoneo ad impedire la commissione di tale reato da parte dei propri dirigenti e dipendenti.

Il quadro generale qui raffigurato, dunque, dovrebbe indurre "forzatamente" l'evasore o trasgressore a ponderare con estrema cautela la decisione di non aderire alla "collaborazione" (che, a questo punto, chiamare "volontaria" è un eufemismo.....).

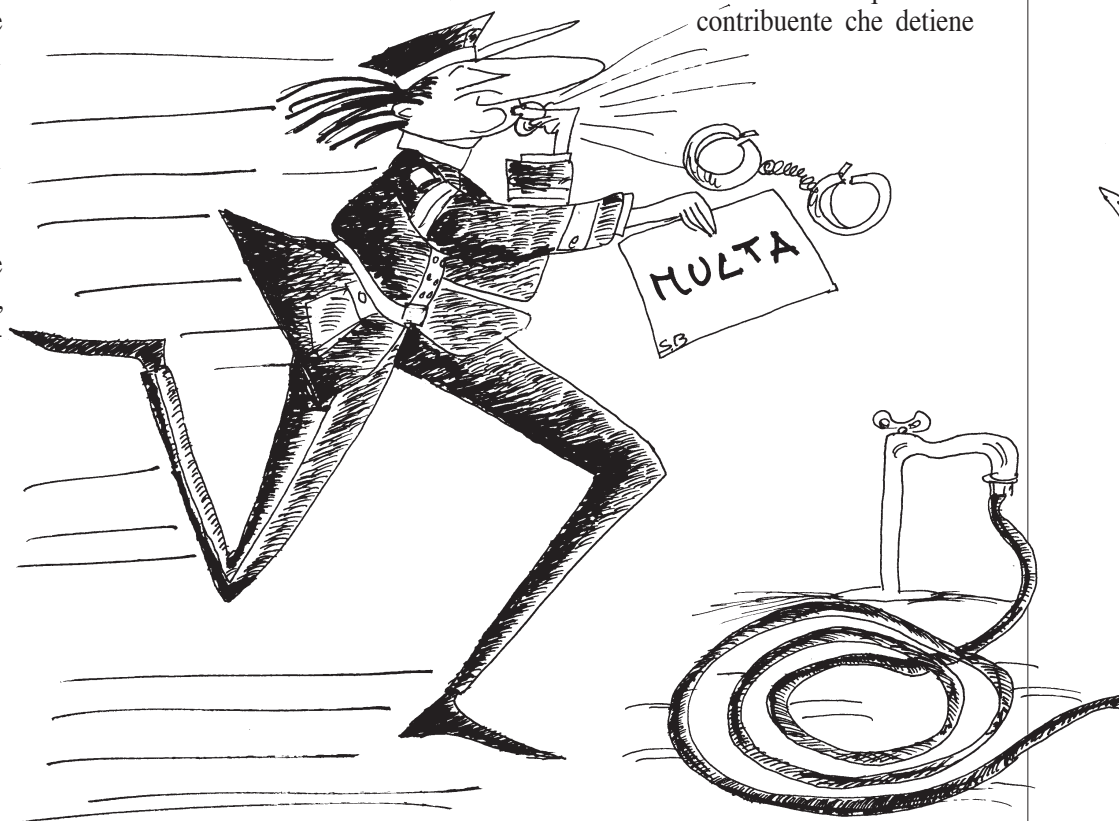
### *L'ambito soggettivo*

Possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale coloro (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed associazioni equiparate) che hanno violato gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale (attraverso l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW contenuto nel Modello UNICO della dichiarazione dei redditi).

Per aderire non è necessario che il soggetto interessato sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato al momento della presentazione della richiesta di accesso alla procedura, ma è sufficiente che questi fosse fiscalmente residente in Italia in almeno uno dei periodi d'imposta per i quali è attivabile la procedura.

Anche i trust, essendo tenuti agli adempimenti previsti in materia di monitoraggio fiscale, qualora abbiano violato le relative disposizioni, possono avvalersi della procedura in commento.

Ai fini dell'individuazione dei soggetti che possono attivare la procedura di collaborazione internazionale, si deve tener conto della estensione dell'obbligo dichiarativo in materia di monitoraggio fiscale alla figura del "titolare effettivo" con la conseguenza che potranno accedere alla collaborazione volontaria anche quei soggetti che, pur non essendo possessori formali delle attività estere ne sono, tuttavia, i "titolari effettivi". Il caso è quello del contribuente che detiene



attività all'estero senza esserne formalmente intestatario avendo fatto ricorso ad un soggetto interposto o a intestazioni fiduciarie estere.

Così, a titolo esemplificativo, la procedura in esame può essere utilmente attivata dal contribuente italiano che ha proceduto a "schermare" il proprio rapporto presso una banca estera, mediante la sua intestazione ad una società localizzata in un "paese black list" (ovvero in un "paradiso fiscale") o a "mascherarlo" sotto la forma di polizza assicurativa estera, riservandosi comunque la possibilità di movimentare lo stesso direttamente in qualità di procuratore speciale o indirettamente attraverso un proprio gestore di fiducia.

Con specifico riferimento al trust, si ricorda che questo viene considerato interposto ogni volta che le attività facenti parte del patrimonio del trust continuano ad essere a disposizione del disponente oppure rientrano nella disponibilità dei beneficiari.

Nel novero dei soggetti che si possono avvalere della procedura vi sono anche gli eredi di investimenti e attività di natura finanziaria detenute all'estero dal defunto in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

La procedura, peraltro, può riguardare anche attività illecitamente detenute all'estero cointestate a più soggetti o nella disponibilità di più soggetti. In tal caso, l'istanza deve essere presentata da ciascuno dei soggetti interessati per la quota parte di propria competenza.

La richiesta di

accesso alla procedura di collaborazione volontaria, quindi, deve essere presentata in maniera autonoma e distinta dai cointestatori e produrrà effetti, al perfezionarsi della stessa, solo nei confronti dei singoli richiedenti. A tale fine, si evidenzia che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salva prova contraria, ripartita, per ciascun periodo d'imposta, in quote eguali tra tutti coloro che al termine degli stessi ne avevano la disponibilità. Ora, considerato che il legislatore parla di "disponibilità" delle

attività estere senza alcuna specificità in merito al titolo giuridico che estrinseca la stessa, si ritiene che la suddetta presunzione sia applicabile, oltre che alle ipotesi di formale cointestazione delle attività, anche a tutte le altre fattispecie in cui più soggetti abbiano la disponibilità di una attività finanziaria o patrimoniale come accade, ad esempio, per i soggetti che abbiano deleghe di firma ad operare su un conto.

Più ampio è l'ambito soggettivo della "voluntary nazionale" che include:

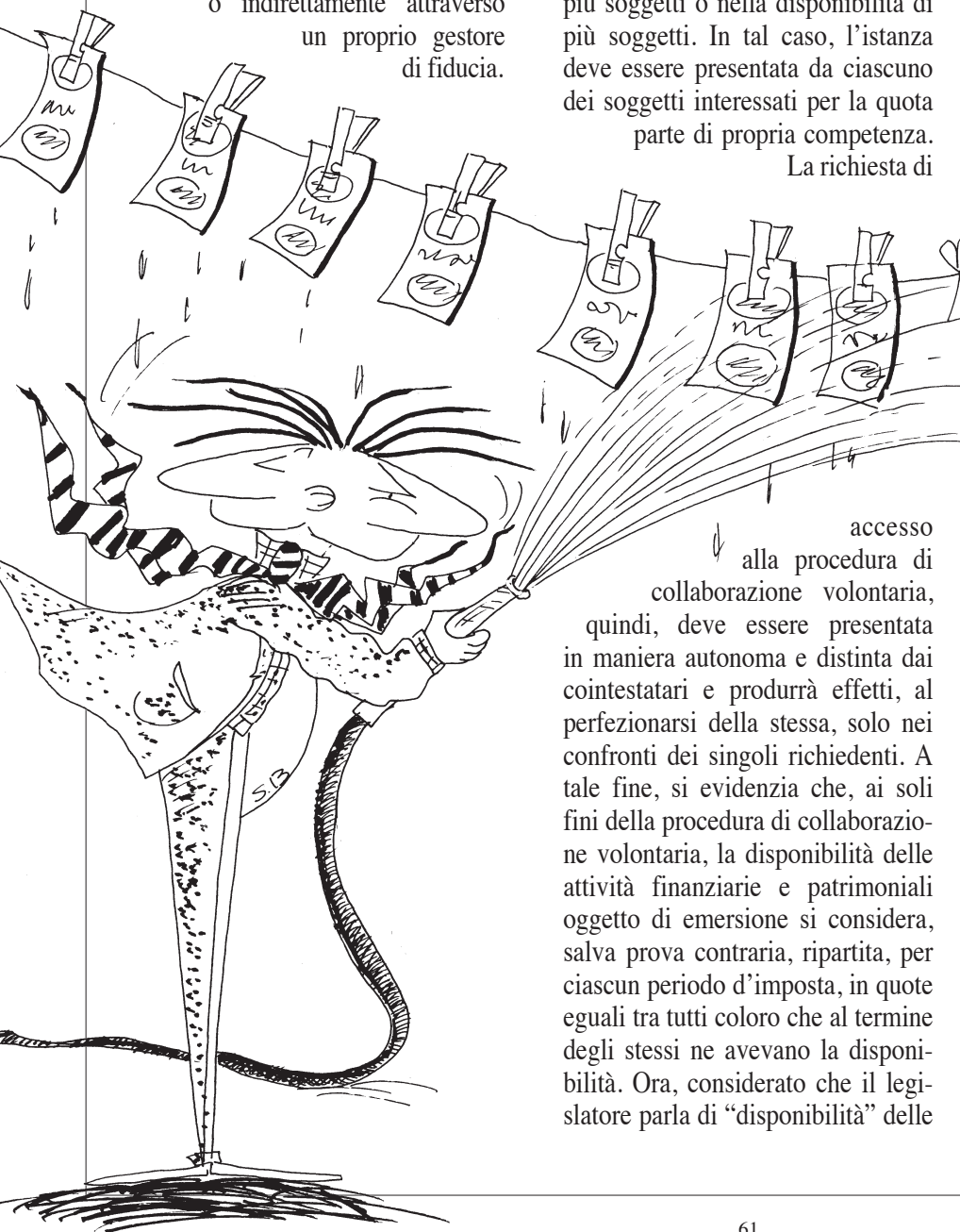
- coloro che si avvalgono della "collaborazione internazionale", per le annualità diverse da quelle coperte dalla stessa;
- i contribuenti che non sono destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale del quadro RW del Modello Unico (quali le società commerciali);
- i soggetti che essendo sottoposti agli obblighi di monitoraggio fiscale vi hanno adempiuto correttamente.

A titolo esemplificativo, potrà applicare la "collaborazione domestica" la società a responsabilità limitata che, pur essendo esclusa dagli adempimenti di compilazione del quadro RW, intende sanare le violazioni IRES, IVA e IRAP connesse alla "sottofatturazione" da cui è derivata la provvista finanziaria illecitamente detenuta all'estero dal socio che ha deciso di avvalersi della "collaborazione internazionale".

### L'ambito oggettivo

L'oggetto della procedura di collaborazione volontaria internazionale è individuato:

- dagli investimenti (immobili, oggetti preziosi, opere d'arte, imbarcazioni o navi da diporto o altri beni mobili iscritti in Pubblici Registri esteri) detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale



con l'avvertenza che anche un immobile ubicato in Italia, la cui effettiva disponibilità in capo ad un contribuente italiano è stata schermata attraverso la fittizia intestazione ad una società residente in un "paradiso fiscale" si considera detenuto all'estero;

- dalle attività finanziarie costituite e/o detenute all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale (quali, ad esempio, titoli azionari e obbligazionari, titoli pubblici, conti correnti, polizze di assicurazione sulla vita o polizze di capitalizzazione stipulate con compagnie assicurative estere)<sup>1</sup>;
- dai redditi connessi ovvero i redditi che servirono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie nonché quelli derivanti dalla loro utilizzazione o dismissione, che sono stati sottratti a tassazione;
- dai redditi 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'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle eventuali ritenute.

*1. A tale proposito, giova rammentare che gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio, fino al periodo d'imposta 2012, erano operativi allorché l'ammontare complessivo del valore degli investimenti e delle attività finanziarie estere superava l'importo di 10.000 euro, alla data del 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento. A partire dal periodo d'imposta 2013, gli investimenti e le attività finanziarie estere devono essere indicati nel quadro RW a prescindere dal loro valore complessivo e dal protrarsi della loro detenzione oltre il termine del periodo d'imposta di riferimento. Pertanto, per il suddetto periodo d'imposta, possono essere oggetto della presente procedura, qualora non dichiarati, tutti gli investimenti e le attività finanziarie costituiti o detenuti all'estero anche se di valore inferiore a euro 10.000 e anche se dismessi prima del 31 dicembre 2013 a meno che non ricorrano le esenzioni previste dall'articolo 4 del decreto legge.*

L'attivazione della procedura internazionale, nella sostanza, comprende necessariamente i redditi non dichiarati connessi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero oggetto della medesima procedura e comporta l'estensione all'ambito nazionale, dovendosi ritenere che la stessa, al di là degli aspetti connessi al monitoraggio fiscale, non può che riguardare l'intera posizione fiscale del contribuente che la richiede.

Con l'adesione alla "collaborazione nazionale" 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, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

#### **Le cause di inammissibilità**

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;
- dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento (come avviene con il ricevimento di atti quali "inviti", "richieste" e "questionari" notificati dall'Agenzia delle Entrate);
- della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie.

Vengono, invece, escluse dal novero delle cause di inammissibilità sia la comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, effettuata dall'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'articolo 36-bis del Dpr n.

600/1973, che quella derivante dal controllo formale delle medesime dichiarazioni a norma dell'articolo 36-ter dello stesso decreto.

Le cause di inammissibilità potranno, comunque, essere rimosse attraverso gli istituti offerti dall'ordinamento tributario, quali il ravvedimento, l'adesione ai verbali di constatazione o gli altri strumenti definitivi della pretesa tributaria con la conseguenza che viene rimesso alla scelta del contribuente se attivare la procedura di collaborazione con riferimento ai soli periodi d'imposta residui o definire prima la propria posizione fiscale, con riferimento ai suddetti atti di accertamento, e poi procedere all'attivazione della procedura anche per i periodi d'imposta interessati dagli atti stessi.

#### **Gli adempimenti a carico del contribuente**

Di seguito la sintesi degli adempimenti che contraddistinguono la procedura di "collaborazione volontaria" (sia "internazionale" che "nazionale"):

- 1) presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria esclusivamente per via telematica entro il 30 settembre 2015, utilizzando il modello approvato dalla Agenzia delle Entrate (con possibilità di integrazione nell'arco di 30 giorni dall'invio della stessa). La prova della presentazione è costituita dalla comunicazione della stessa Agenzia attestante l'avvenuta ricezione. Nella ricevuta che dovrebbe essere resa disponibile per via telematica entro i cinque giorni lavorativi successivi a quello dell'invio del file all'Agenzia, viene riportato l'indirizzo di posta elettronica certificata delle Direzioni Regionali delle Entrate a cui dovrà essere inviata la documentazione e le informazioni per la determinazione delle sanzioni,



dei redditi e degli altri imponibili oggetto di definizione nell'ambito delle procedura di collaborazione volontaria.

- 2) Entro 30 giorni dalla data di presentazione della istanza, ma comunque non oltre il 30 settembre 2015, il contribuente deve inviare tutta la documentazione e una relazione di accompagnamento idonea a rappresentare analiticamente, per ciascuna annualità oggetto di collaborazione, i dati schematicamente riportati nella richiesta e fornire tutte le notizie di supporto (inclusa l'identificazione dei soggetti collegati ovvero di coloro che hanno una posizione rilevante ai fini del monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione o che presentino un collegamento con il reddito sottratto ad imposizione).
- 3) L'Agenzia delle Entrate invierà un invito a comparire con l'indicazione degli imponibili, delle imposte e delle sanzioni. Nel caso il contribuente intenda definire l'invito al contraddittorio, dovrà provvedere a versare le somme dovute in base allo stesso entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, ferma restando la possibilità di optare per il pagamento in tre rate mensili.
- 4) Nel caso di mancata definizione dell'invito (ad esempio perché i calcoli e le ricostruzioni eseguiti dall'Ufficio non sono considerati corretti), ricevuto l'avviso di accertamento il contribuente potrebbe ricorrere all'accertamento con adesione versando le somme dovute in base allo stesso entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto (ferma restando la possi-

bilità di optare per il pagamento in tre rate mensili).

Si evidenzia che, in ogni caso, il perfezionamento della procedura avviene attraverso il versamento di quanto dovuto ad esito delle attività dell'Ufficio e che i contribuenti devono provvedere al versamento delle somme dovute senza avvalersi della compensazione con eventuali crediti fiscali. In mancanza del pagamento delle somme dovute, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona ed i conseguenti effetti premiali non si producono.

### *L'ambito temporale della procedura di collaborazione volontaria*

La richiesta di collaborazione volontaria deve riguardare le violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale nonché le infedeltà dichiarative in materia di imposte sui redditi commesse fino al 30 settembre 2014, 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.

Considerato che il termine ordinario di decadenza per la notificazione dell'atto di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, rientrano nella procedura di collaborazione volontaria internazionale, le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale commesse con riguardo al modello UNICO 2010, presentato per gli investimenti illecitamente detenuti

all'estero alla data del 31 dicembre 2009, fino a quelle contenute nel modello UNICO 2014, con riferimento alle attività illecitamente detenute all'estero nel corso del 2013.

Con riferimento agli investimenti ed alle attività finanziarie detenute in "Paesi black list", tenendo presente che gli ordinari termini di accertamento sono raddoppiati, rientrano nella procedura in esame le violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale relative ad attività detenute illecitamente dal 31 dicembre 2004 al 31 dicembre 2013.

Tuttavia, si deve evidenziare che non si applica il suddetto raddoppio dei termini qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- il "Paese black list" presso il quale erano o sono detenuti gli investimenti e le attività estere oggetto della collaborazione volontaria abbia stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni (come avvenuto, ad esempio, con la Svizzera, il Principato di Monaco e il Liechtenstein);
- il contribuente che ha attivato la procedura e che vuole mantenere le attività oggetto di collaborazione volontaria nel "Paese black list" ove già le deteneva deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività erano o sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di procedura ed allegare copia di tale

autorizzazione alla richiesta di collaborazione volontaria;

- nel caso in cui il contribuente trasferisca, successivamente all'attivazione della procedura, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o dagli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono trasferite l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto della procedura a partire dall'anno nel corso del quale avviene il trasferimento.

Si ritiene opportuno evidenziare che qualora gli investimenti e le attività finanziarie siano stati oggetto di trasferimento in diversi "Paesi black list", con riferimento ai periodi d'imposta dal 2004 al 2013, affinché operi la non applicazione del raddoppio dei termini tutti i Paesi coinvolti devono aver sottoscritto l'accordo sullo scambio di informazioni.

Di conseguenza, ad esempio, se un contribuente nel corso del 2005 ha costituito delle attività finanziarie ad Andorra depositandole presso un intermediario locale e, nel 2008, ha trasferito dette attività presso un intermediario monegasco, dal momento che per le annualità dal 2005 al 2007 le attività sono state illecitamente detenute in un Paese che non ha stipulato l'accordo, per tali periodi d'imposta le violazioni in materia di monitoraggio fiscale dovranno essere oggetto della procedura.

Rivolgendo l'attenzione alle imposte evase sui redditi occultati, considerato che gli avvisi di accertamento devono essere notificati a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (o del quinto anno successivo nel caso di omessa presentazione della

dichiarazione), dovranno essere ricomprese nella procedura tutte quelle infedeltà dichiarative commesse nei periodi d'imposta dal 2010 al 2013, mentre in caso di omessa dichiarazione dovranno essere oggetto di emersione anche le violazioni commesse a partire dal periodo d'imposta 2009.

Tuttavia, nell'ambito della collaborazione volontaria internazionale, con riguardo ai redditi connessi con gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli "Stati black list", opera il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento e, pertanto, saranno interessati i redditi della specie non dichiarati nei periodi d'imposta dal 2006 al 2013 (ovvero, nel caso di omessa dichiarazione, a decorrere dal 2004). Il suddetto raddoppio dei termini di decadenza non si applica, però, per i "Paesi black list con accordo sullo scambio di informazioni" qualora ricorrano congiuntamente le stesse condizioni, già sopra illustrate, che comportano la disapplicazione del raddoppio dei termini

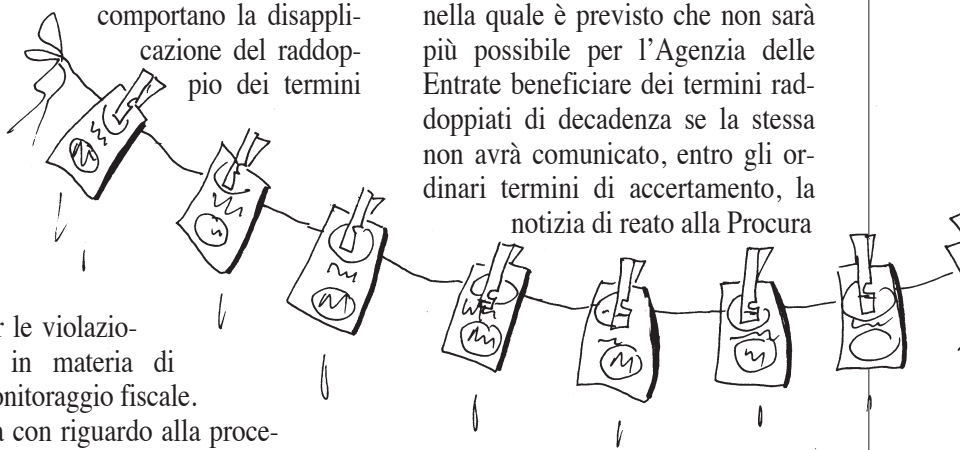
per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Sia con riguardo alla procedura di collaborazione volontaria internazionale che a quella nazionale, si deve precisare che, anche a prescindere da quanto fin qui illustrato, rimane sempre operativo il raddoppio dei termini di decadenza della potestà di accertamento previsto per le infedeltà o omissioni dichiarative che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati tributari previ-

sti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura (come commenteremo oltre) comporti la non punibilità dello stesso. Il forte rischio, dunque, è che qualora dalla documentazione inviata e/o dalla relazione di accompagnamento dell'istanza di accesso alla procedura emerga il reato di dichiarazione dei redditi infedele o fraudolenta, l'Ufficio potrebbe contestare che le annualità accertabili nell'ambito della procedura di collaborazione debbano essere dal 2006 al 2013 (ovvero a decorrere dal 2004 in caso di dichiarazione omessa).

Il rischio qui raffigurato è la ragione per la quale molti contribuenti, potenzialmente interessati a regolarizzare la propria posizione fiscale, sono ancora in fase di attesa. Su questo fronte, comunque, si deve con favore segnalare che il Consiglio dei Ministri in data 21/4/2015 ha predisposto la bozza di decreto legislativo sulla certezza del diritto nella quale è previsto che non sarà più possibile per l'Agenzia delle Entrate beneficiare dei termini raddoppiati di decadenza se la stessa non avrà comunicato, entro gli ordinari termini di accertamento, la notizia di reato alla Procura

della Repubblica (che per l'anno 2009 doveva essere presentata entro il termine ormai spirato del 31/12/2014). Con l'entrata in vigore di tale decreto la "voluntary disclosure" potrà acquisire slancio e vigore poiché i contribuenti avranno certezza delle annualità da regolarizzare e, conseguentemente, degli oneri della procedura.



## Gli effetti premiali sotto il profilo sanzionatorio

La "voluntary disclosure" non è un condono fiscale poichè le imposte evase sui redditi non dichiarati e sui proventi degli investimenti e delle attività finanziarie detenuti all'estero devono essere versate interamente, senza riduzioni e abbattimenti, fatta salva una tassazione a forfait per i capitali di minori dimensioni<sup>2</sup>. Tuttavia, a favore di coloro che accederanno alla procedura di "collaborazione volontaria" il legislatore ha previsto specifici effetti premiali relativamente alla applicazione in misura ridotta delle sanzioni tributarie, in materia sia di monitoraggio fiscale che di omessa o infedele dichiarazione dei redditi. Per quanto attiene la mancata compilazione del quadro RW, le sanzioni ordinarie di riferimento per le violazioni di monitoraggio

fiscale sono quelle indicate nella Tabella 1.

Nel caso, invece, di accesso alla procedura di "collaborazione volontaria", le sanzioni sono ridotte alle misure della Tabella 2.

Peraltro, la definizione agevolata attraverso il pagamento entro il termine di 60 giorni dal ricevimento dell'atto di irrogazione della sanzione consente di ridurre ulteriormente la sanzione ad 1/3 (così, ad esempio, per attività finanziarie illecitamente detenute in Svizzera, la sanzione si riduce di fatto allo 0,5%).

Per quanto riguarda le

sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi, IRAP e IVA la misura minima è stata fissata al c.d. "minimo edittale" di legge ridotto del 25%. Peraltro, in caso di adesione all'invito formulato dall'Ufficio la sanzione così ridotta può essere definita attraverso il pagamento di 1/6 della stessa (ovvero di 1/3 in sede di accertamento con adesione). Si rinvia alla consultazione delle tabelle 3 e 4 per un quadro riepilogativo delle sanzioni nel caso di dichiarazione dei redditi infedele e di dichiarazione dei redditi omessa.

## Gli effetti premiali sotto il profilo penale

È importante sottolineare che, oltre ai benefici in termini di sanzioni amministrative, nei confronti di coloro che aderiscono alla collaborazione volontaria è prevista, limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria, l'esclusione della punibilità per i seguenti reati:

- dichiarazione fraudolenta mediante impiego di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;

- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- dichiarazione infedele;
- omessa dichiarazione;
- omesso versamento di ritenute certificate;
- omesso versamento di IVA.

La non punibilità non copre tutte le fattispecie penali tributarie ma solo quelle dichiarative ed omissive espressamente individuate dalla norma e soltanto con riguardo a coloro che hanno commesso o concorso a commettere le stesse. Ne consegue che, ad esempio, in caso di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non sarà punibile chi commette il reato di infedele dichiarazione utilizzando fatture false, mentre permane la punibilità per il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti del terzo che ha emesso le fatture false, nei riguardi del quale andrà pertanto inoltrata la corrispondente denuncia penale.

Il legislatore ha, altresì, escluso la punibilità per i reati di:

- riciclaggio;
- impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita;
- autoriciclaggio.

Si precisa che l'esclusione della punibilità opera anche nei confronti di tutti coloro che hanno concorso a commettere i delitti ivi indicati.

Si conclude osservando che pare esistere una "zona d'ombra" costituita dal rischio che, nonostante la suddetta protezione sotto il profilo della perseguibilità penale, l'Autorità Giudiziaria potrebbe comunque ricorrere a misure di prevenzione patrimoniali quali la confisca atte-

2. Nel caso in cui la media delle consistenze al termine di ciascun anno è di importo non superiore a 2 milioni di euro, il contribuente può optare per una tassazione forfettaria dei rendimenti che sono derivati dagli investimenti/attività esteri nella misura dell'1,35% (aliquota derivante dalla applicazione di un'imposta proporzionale del 27% su un rendimento presunto del 5%).



**Tabella 1**

<i>Luogo di detenzione</i>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008*</b>	<b>2007</b>	<b>2006</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>
Paese non black list	3%	3%	3%	3%	3%	-	-	-	-	-
Paese black list con accordo **	3%	3%	3%	3%	3%	-	-	-	-	-
Paese black list	6%	6%	6%	6%	6%	6%	5%	5%	5%	5%

(\*) per i paesi black list, per il periodo d'imposta 2008 si applica la sanzione del 6% se la dichiarazione dei redditi è stata presentata successivamente al 4 agosto 2009; in caso di presentazione della dichiarazione entro tale data, invece, si applica la sanzione del 5%

(\*\*) se ricorrono congiuntamente le condizioni previste dalla norma

**Tabella 2**

<i>Luogo di detenzione</i>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008*</b>	<b>2007</b>	<b>2006</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>
Paese non black list	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	-	-	-	-	-
Paese black list con accordo	3%	3%	3%	3%	3%	-	-	-	-	-
Paese black list	3%	3%	3%	3%	3%	3%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%

(\*) per i paesi black list, per il periodo d'imposta 2008 si applica la sanzione del 3% se la dichiarazione dei redditi è stata presentata successivamente al 4 agosto 2009; in caso di presentazione della dichiarazione entro tale data, invece, si applica la sanzione del 2,5%

**Tabella 3 - Sanzioni per infedele dichiarazione dei redditi**

<i>Luogo di produzione del reddito</i>	<i>Luogo di detenzione delle attività</i>	<i>Minimo edittale</i>	<i>Sanzione irrogabile</i>	<i>Sanzione definibile in via agevolata (1/6)</i>	<i>Sanzione definibile in accertamento con adesione (1/3)</i>
Italia	White list	100%	75%	12,5%	25%
Italia	Black list con accordo	100%	75%	12,5%	25%
Italia	Black list senza accordo	200%	150%	25%	50%
Estero	White list	133%	100%	16,67%	33,33%
Estero	Black list con accordo	133%	100%	16,67%	33,33%
Estero	Black list senza accordo	267%	200%	33,33%	66,67%

**Tabella 4 - Sanzioni per omessa dichiarazione dei redditi**

<i>Luogo di produzione del reddito</i>	<i>Luogo di detenzione delle attività</i>	<i>Minimo edittale</i>	<i>Sanzione irrogabile</i>	<i>Sanzione definibile in via agevolata (1/6)</i>	<i>Sanzione definibile in accertamento con adesione (1/3)</i>
Italia	White list	120%	90%	15%	30%
Italia	Black list con accordo	120%	90%	15%	30%
Italia	Black list senza accordo	240%	180%	30%	60%
Estero	White list	160%	120%	20%	40%
Estero	Black list con accordo	160%	120%	20%	40%
Estero	Black list senza accordo	320%	240%	40%	80%

so che la legge n. 186/2014 non ha espressamente previsto l'inapplicabilità di siffatte misure nei confronti dei contribuenti che accedono alla

“collaborazione volontaria”. Sarebbe, pertanto, opportuno un chiarimento per scongiurare il pericolo e rendere il quadro normativo più coerente rispet-

to alle finalità che la procedura di “voluntary disclosure” intende realizzare.

**Pier Federico Carrozzo**  
Dottore Commercialista