

Marzo 2015

La Voluntary Disclosure nazionale alla luce della Circolare AE n. 10/E del 13 marzo 2015

Luca Rossi e Giancarlo Lapecorella, Studio Tributario Associato Facchini Rossi & Soci

Premessa

La disciplina di *Voluntary Disclosure* nazionale estende l'ambito di applicazione della procedura di collaborazione volontaria di cui alla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, ai soggetti diversi da quelli che hanno commesso violazioni relative alla disciplina del monitoraggio fiscale, in maniera tale da consentire anche a questi il ripristino di una situazione di legalità fiscale regolarizzando attività finanziarie e patrimoniali sottratte ad imposizione, e ciò anche nel caso in cui siano detenute in Italia.

La *ratio* sottesa a tale disciplina deve essere ricondotta alla volontà di venire incontro a due specifiche esigenze emerse nel corso dei lavori parlamentari che hanno condotto alla nuova *VD*:

- quella di evitare che all'emersione di imponibili sottratti a società italiane e detenuti dai soci all'estero potesse seguire un automatico accertamento fiscale su tali società (rischio questo che avrebbe potuto costituire per i soci un fattore di dissuasione dall'adesione alla *VD* internazionale);
- quella di evitare disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno trasferito all'estero redditi imponibili non tassati in Italia, rispetto a quelli che hanno lasciato in Italia imponibili sottratti ad imposizione con le medesime modalità.

Ambito di applicazione della *VD* nazionale

Passando ad esaminare più in dettaglio l'art. 1, comma 2, della Legge n. 186/2014 (*VD* nazionale c.d. «propria»), è ivi disposto che possono accedere alla procedura in parola i contribuenti diversi da quelli destinatari degli obblighi di dichiarazione del quadro RW ed anche quelli destinatari di tali obblighi che vi abbiano adempiuto correttamente, che abbiano commesso, fino al 30 settembre 2014, violazioni degli obblighi di dichiarazione relativi a:

- imposte sui redditi e relative addizionali;

- imposte sostitutive delle imposte sui redditi;
- imposta regionale sulle attività produttive;
- imposta sul valore aggiunto;
- sostituti d'imposta.

Ambito soggettivo della VD nazionale

Visto il generico riferimento posto dalla norma a tutti i soggetti che abbiano violato gli anzidetti obblighi di dichiarazione (diversi da quelli del quadro RW), la disciplina in esame si applica, in linea di principio, a:

- persone fisiche, anche imprenditori; e
- società di ogni tipo (di persone e di capitali e soggetti equiparati) ed enti di ogni tipo (enti commerciali, enti non commerciali, *trust*, associazioni, ecc.);

che siano residenti o anche non residenti, come espressamente riconosciuto dall'Agenzia delle entrate nella recente Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015 (sembrano incluse, quindi, anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti).

Ambito oggettivo della VD nazionale

L'ambito oggettivo di applicazione della VD nazionale è rappresentato dai maggiori imponibili, ai fini delle imposte sopra menzionate, non connessi ad attività estere – oltre che anche dalle ritenute e dagli eventuali contributi previdenziali derivanti da detti maggiori imponibili – i quali costituiscono oggetto di violazioni di obblighi dichiarativi (diversi da quelli di monitoraggio fiscale estero) commesse fino al 30 settembre 2014.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate nella recente Circolare già citata non ha fornito alcuna specifica indicazione circa l'estensione di tale ambito oggettivo, e non ha chiarito, quindi, se esso ricomprenda ogni genere di «maggiore imponibile», ma non ha neppure indicato specifici limiti in riferimento ad esso, limitandosi a ricordare che la procedura deve avere ad oggetto tutti i periodi d'imposta ancora suscettibili di accertamento.

Ciò premesso, si può prospettare un duplice approccio alla questione:

- (i) ove si attribuisca decisivo rilievo alla *ratio* sottesa alla disciplina nazionale come più sopra rappresentata, che pone riferimento solo a condotte evasive volte a generare disponibilità finanziarie occultate all'Erario, si dovrebbero escludere dal campo di applicazione della VD nazionale tutte quelle fattispecie che si riferiscono a maggiori imponibili che derivano dalla mera errata applicazione di norme fiscali, ovvero da questioni di carattere interpretativo (ad es., operazioni di natura elusiva) o valutativo (ad es., in tema di *transfer pricing*).

La procedura in parola si applicherebbe quindi, ad esempio, alle società che hanno nascosto materia imponibile all'Erario (mediante omesse fatturazioni, oppure mediante l'utilizzo di fatture false), come pure ai soggetti collegati (anche nella VD nazionale vige l'obbligo di segnalare tali soggetti) che abbiano beneficiato di tali condotte (i soci che abbiano percepito dividendi occulti);

- (ii) un'interpretazione più aderente al dato letterale della norma attribuirebbe, invece, alla regolarizzazione mediante VD nazionale la natura di procedura «all-in» diretta a legalizzare l'intera posizione del contribuente, così andando oltre lo spirito con cui la stessa è nata ed ampliando la platea dei contribuenti potenzialmente interessati dalla disciplina in esame.

In questo senso più ampio pare deporre anche la riconosciuta applicabilità della procedura anche nei confronti dei soggetti non residenti.

Ove si aderisca a tale ultima ampia interpretazione, la dottrina aveva paventato il rischio per cui l'efficacia della VD avrebbe potuto essere vanificata in caso di successivi accertamenti, aventi ad oggetto anni già interessati dalla regolarizzazione, che avessero appurato una qualsivoglia irregolarità incidente sulla determinazione del reddito imponibile del contribuente.

Tale rischio deve ritenersi però superato alla luce dei chiarimenti forniti dalla recente Circolare n. 10/E di quest'anno che ha illustrato le conseguenze derivanti dall'accertamento di maggiori imponibili dopo il perfezionamento dell'istanza, chiarendo che in questo caso – come anche nel caso in cui siano successivamente accertate le ben più gravi ipotesi di esistenza di cause di inammissibilità oppure di falsità della documentazione e delle informazioni fornite dal contribuente in sede di VD – è comunque «fatta salva l'efficacia degli atti perfezionatisi nell'ambito della procedura», ma «si dovrà procedere ad interessare l'Autorità giudiziaria competente per le determinazioni di spettanza» ai fini dell'eventuale contestazione del reato specifico di cui all'art. 5-septies, fermo restando che con riguardo agli anzidetti maggiori imponibili «l'Ufficio dovrà procedere alla emanazione dei conseguenti atti di accertamento e di contestazione delle violazioni, avendo cura di graduare queste ultime tenendo conto della gravità della condotta del contribuente».

Ambito temporale della VD nazionale

I periodi d'imposta per i quali si deve applicare la VD nazionale, sono quelli a partire da:

	Sotto la soglia penale	Sopra la soglia penale*
Infedele dichiarazione	2010	2006
Omessa dichiarazione	2009	2004

* Si assume in questa esemplificazione che non venga approvato in tempo utile per questa procedura il decreto delegato «certezza del diritto» che contiene una rilevante modifica ai termini di accertamento in presenza di reati fiscali.

Modalità di accesso alla VD nazionale

Affinché si possano produrre gli effetti della VD nazionale il contribuente deve:

- presentare entro il 30 settembre 2015 apposita istanza di accesso alla procedura (cfr. il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot. n. 2015/13193 del 30 gennaio 2015) nella quale deve fornire, con riguardo a tutti i periodi d’imposta aperti, i documenti e le informazioni necessari per la determinazione degli imponibili sottratti a tassazione;
- effettuare nei termini il pagamento delle somme dovute in base all’invito *ex art. 5*, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997 (entro il 15° giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio) ovvero in base all’accertamento con adesione di cui al medesimo decreto (entro 20 giorni dalla redazione dell’atto), secondo le modalità previste da tali norme e con possibilità di rateizzazione in tre rate mensili (il pagamento integrale è condizione essenziale per il perfezionamento della procedura).

Quanto alla corretta individuazione della procedura da attivare, si osserva che, nel caso in cui il contribuente che ha violato gli obblighi dichiarativi sia un soggetto che non ha violato anche il monitoraggio fiscale estero, tali violazioni saranno regolarizzate con la procedura nazionale «propria» (barrando nell’istanza solo la casella «Nazionale»).

Nel caso in cui, invece, lo stesso abbia violato anche il monitoraggio fiscale estero, l’attivazione della procedura internazionale con riguardo ai medesimi periodi d’imposta cui si riferiscono le violazioni degli obblighi dichiarativi comporta la sua estensione all’ambito nazionale (effetto attrattivo nell’ambito della procedura internazionale dei maggiori imponibili non connessi ad attività estere; si barra nell’istanza solo la casella «Internazionale»).

Potrebbe verificarsi anche il caso in cui un contribuente intenda regolarizzare con la procedura nazionale maggiori imponibili non connessi ad attività estere con riguardo ad annualità diverse da quelle interessate dalla procedura di VD internazionale (in questo caso nell’istanza si devono barrare entrambe le caselle).

La disciplina applicabile

Alla VD nazionale si applicano, per rinvio, anche le seguenti disposizioni già previste ai fini di quella internazionale:

- (i) cause ostative all’accesso alla procedura (cfr. art. 5-*quater*, comma 2): la procedura di VD è preclusa nel caso in cui il contribuente abbia formale

conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, altre attività di accertamento amministrativo o procedimenti penali per violazioni fiscali, che riguardino l'ambito oggettivo di applicazione della procedura.

Lo stesso vale anche nel caso in cui la formale conoscenza di dette circostanze sia acquisita da parte di soggetti solidalmente obbligati o concorrenti nel reato, indipendentemente dal fatto che sia comunicata al contribuente.

Per formale conoscenza si intende conoscenza mediante notificazione di un atto o altra modalità formale equivalente (cfr. Circ. n. 10/E del 2015).

Ai fini dei procedimenti amministrativi rilevano i PVC con esito positivo, gli avvisi di accertamento, gli inviti al contraddittorio *ex art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997*, ed anche gli «inviti», le «richieste» e i «questionari» di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 ed all'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972.

Non rilevano, invece, le richieste di indagini finanziarie tramite PEC (cfr. art. 32, comma 1, n. 7) del D.P.R. n. 600/1973 e le comunicazioni di liquidazione delle imposte *ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973*.

L'effetto preclusivo riguarda soltanto le annualità e le imposte interessate dalle attività di controllo, con la conseguenza che le altre annualità e/o le altre imposte possono essere oggetto della procedura di collaborazione anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo (cfr. Circ. n. 10/E del 2015).

La causa di inammissibilità rileva solo in riferimento alla singola procedura interessata (internazionale e nazionale) ed anche nell'ambito della stessa procedura internazionale, distinguendo tra ambito «proprio» ed ambito derivato nazionale (cfr. Circ. n. 10/E del 2015).

Le cause di inammissibilità, come chiarito dall'Agenzia delle entrate, possono essere rimosse mediante l'utilizzo del ravvedimento operoso, degli strumenti definitivi della pretesa fiscale (adesione al PVC o all'invito al contraddittorio; accertamento con adesione; acquiescenza) o degli strumenti deflattivi del contenzioso (conciliazione giudiziale).

Ai fini del procedimento penale rilevano l'informazione di garanzia *ex art. 369 c.p.p.*, l'invito a presentarsi *ex art. 375 c.p.p.* e l'avviso di conclusione delle indagini preliminari *ex art. 415-bis c.p.p.*. Non rileva, invece l'iscrizione nel registro degli indagati;

- (ii) effetti premiali ai fini delle sanzioni (art. 5-*quinquies*, comma 4, terzo periodo): per i soggetti che si avvalgono della VD nazionale viene ridotta la misura minima delle sanzioni rilevante ai fini della definizione, che si applica in misura pari ai 3/4 del minimo edittale. Pertanto, assumendo che la procedura si concluda mediante adesione all'invito *ex art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997*, con

riduzione quindi ad 1/6 della sanzione minima, la procedura di collaborazione consente di regolarizzare la posizione del contribuente mediante il pagamento delle sanzioni applicabili ridotte ad 1/8 (= 3/4 x 1/6) del minimo edittale.

In pratica, le sanzioni irrogabili sarebbero pari al 12,5% (=100% x 1/8) delle imposte evase su redditi di fonte nazionale in caso di infedele dichiarazione ed al 15% (=120% x 1/8) in caso di omessa dichiarazione. In caso di redditi prodotti all'estero non dichiarati, invece, tenuto conto dell'incremento di 1/3 previsto dall'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997, dette sanzioni sarebbero pari, rispettivamente, al 16,67% (=133% x 1/8) ed al 20% (=160% x 1/8) delle imposte evase;

- (iii) effetti premiali ai fini penali (cfr. art. 5-*quinquies*, commi 1 e 3): è esclusa la punibilità per i reati fiscali di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione), 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) e 10-*ter* (omesso versamento di I.V.A.) del D.Lgs. n. 74/2000.

Resta ferma, invece, la punibilità del terzo che emette fatture false (cfr. art. 8, D.Lgs. n. 74/2000), così che, in caso di segnalazione nell'ambito della VD del soggetto che le ha utilizzate, gli Uffici inoltreranno la relativa denuncia penale.

E' esclusa la punibilità anche per i reati *ex* artt. 648-*bis* (riciclaggio) e 648-*ter* (impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) c.p. commessi in relazione ai menzionati reati fiscali, ed è non punibile anche il nuovo reato di cui all'art. 648-*ter*.1 (autoriciclaggio) c.p., sempre commesso in relazione agli anzidetti reati fiscali sino alla data del 30 settembre 2015.

Infine, si osserva che, con riguardo alle società che intendano accedere alla procedura di collaborazione nazionale, occorrerà valutare attentamente gli eventuali risvolti in tema di bilancio, atteso che la disciplina in esame non offre copertura nei confronti dei reati *ex* artt. 2621 e 2622 (false comunicazioni sociali) c.c.;

- (iv) comunicazione all'autorità giudiziaria (cfr. art. 5-*quater*, comma 3): l'Ufficio entro 30 giorni dalla data in cui si è perfezionata la procedura deve comunicare all'autorità giudiziaria la conclusione della procedura affinché si producano gli anzidetti benefici penali;
- (v) nuovo reato specifico (cfr. art. 5-*septies*): il contribuente che nell'ambito della procedura esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero, commette un reato punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Dichiarazione sostitutiva di atto notorio da rilasciare al professionista;

(vi) è previsto, parimenti alla procedura internazionale, che l'esclusione della punibilità per i reati penali anzidetti operi nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ad essi connessi (cfr. art. 1, comma 5, della legge VD).

Il confronto con il nuovo ravvedimento

Ove si intenda nel senso più ampio sopra prospettato l'ambito di estensione del campo di applicazione della disciplina della VD nazionale, allora appare evidente come questa si sostanzierebbe in una regolarizzazione dalla portata così ampia, da potersi considerare alternativa al nuovo istituto del ravvedimento operoso c.d. lungo, operativo dall'1 gennaio 2015 per effetto delle modifiche apportate dalla legge Finanziaria 2015.

In questo caso, quindi, la convenienza della procedura di VD va valutata nel confronto con tale istituto che presenta le seguenti principali differenze:

- il ravvedimento può avere ad oggetto violazioni a scelta del contribuente, mentre la VD riguarderebbe tutte le violazioni, per tutti gli anni accertabili;
- non si producono gli effetti di non punibilità dei reati penali; il ravvedimento costituisce solo una circostanza attenuante che può comportare solo una riduzione della pena (salvo che siano approvate le modifiche all'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, contenute nel decreto delegato «certezza del diritto»). In ogni caso, il ravvedimento non offre protezione nei confronti del reato di autoriciclaggio;
- il ravvedimento può essere effettuato anche nell'ipotesi in cui siano iniziate attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- sotto il profilo sanzionatorio la procedura di VD consente di ottenere un lieve beneficio in termini di riduzione delle sanzioni applicabili con riguardo alle annualità meno vicine. In particolare, con la VD nazionale, come già visto, per tutte le annualità la sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo edittale, mentre nel ravvedimento la sanzione applicabile è ridotta ad 1/8 del minimo per le violazioni commesse nel 2014, ad 1/7 del minimo per le violazioni commesse nel 2013 e ad 1/6 del minimo per le violazioni commesse nei periodi d'imposta precedenti;
- in caso di ravvedimento è prevista l'estensione dei termini di accertamento per i periodi d'imposta cui si riferisce la regolarizzazione, che decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Ipotesi di applicazione della procedura domestica

A fronte di un'interpretazione ampia dell'estensione dell'ambito oggettivo della VD nazionale, in caso di eventuale successivo accertamento di maggiori imponibili non interessati dalla procedura, come già detto, l'Agenzia ha comunque fatti salvi gli effetti della procedura, ma informerà l'Autorità giudiziaria per le determinazioni di spettanza,

così che non possono escludersi del tutto conseguenze negative che potrebbero costituire un freno all'applicazione della procedura in parola.

Ciò posto, vi sono casi in cui, però, la procedura di collaborazione nazionale può essere adottata senza che sussistano rischi in ordine a successivi accertamenti dell'Amministrazione finanziaria. Ci si riferisce a quei soggetti, per così dire, sconosciuti al fisco, che intendano far emergere la propria intera posizione fiscale con la procedura di *VD* nazionale. Sarebbe questo il caso, ad esempio:

- delle società non residenti per le quali si pone un tema di esteroinvestizione;
- delle stabili organizzazioni occulte in Italia di soggetti non residenti;
- dei soggetti non residenti che non hanno dichiarato redditi imponibili in Italia in base ai criteri dell'art. 23 del T.U.I.R..

Per tali soggetti si ricorda che l'applicazione della procedura di *VD* nazionale consentirebbe di conseguire i seguenti benefici:

- una riduzione delle sanzioni amministrative applicabili rispetto a quelle irrogabili in caso di accertamento. Infatti, ove si ipotizzi la definizione dell'atto di accertamento mediante procedura di adesione, si applicherebbero sanzioni pari al 40% ($= 120\% \times 1/3$) delle imposte accertate, a fronte di sanzioni dovute in caso di *VD* pari al 15% ($= 120\% \times 1/8$) delle stesse imposte. Nell'ipotesi in cui, però, i redditi accertati fossero da considerarsi prodotti all'estero, le sanzioni applicabili in caso di accertamento con adesione sarebbero pari al 53,33% ($= 160\% \times 1/3$) delle imposte accertate, mentre quelle dovute in caso di *VD* sarebbero pari al 20% ($= 160\% \times 1/8$);
- esclusione della punibilità degli eventuali reati penali per tutti coloro che li hanno commessi o hanno concorso a commetterli.

Inoltre, si deve anche osservare che:

- l'accesso alla *VD* nazionale non comporta alcun beneficio in termini di riduzione degli anni oggetto della procedura (come può essere invece per quella internazionale). A tale proposito, potranno assumere rilievo, come detto, i decreti attuativi della delega fiscale (cfr. decreto sulla certezza del diritto);
- non pare applicabile in caso di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi il nuovo istituto del ravvedimento operoso (cfr. con riguardo alla previgente disciplina, che non differisce sul punto dalla nuova, per tutte, le circolari nn. 192/E del 1998 e 98/E del 2000). Al di fuori della *VD*, quindi, in caso di accertamento che manifesti una situazione omissiva della dichiarazione dei redditi (come è per le esteroinvestizioni) non dovrebbe essere più possibile accedere

al beneficio della riduzione delle sanzioni ad 1/6 (come era, nella prassi, possibile con riguardo agli anni successivi al primo definito con procedura di adesione).

Per una esemplificazione numerica dei benefici derivanti dalla emersione di una società *holding* esterovestita si rinvia al nostro precedente scritto pubblicato in questa stessa rivista, *Voluntary Disclosure nazionale per i soggetti societari*, Marzo 2015.