

Marzo 2015

Voluntary Disclosure nazionale per i soggetti societari

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

Premessa

Una delle novità più rilevanti inserita nell'attuale disciplina di *Voluntary Disclosure* (cfr. la legge 15 dicembre 2014, n. 186) rispetto a quella precedente varata dal Governo Letta (cfr. il D.L. 28 gennaio 2014, n. 4), è rappresentata dall'estensione dell'ambito di applicazione della procedura di collaborazione volontaria ai soggetti diversi da quelli che detengono all'estero attività finanziarie e patrimoniali in violazione della disciplina del monitoraggio fiscale, così che anche per questi sarà possibile regolarizzare attività finanziarie e patrimoniali sottratte ad imposizione, anche nel caso in cui siano detenute in Italia (cosiddetta «VD nazionale»).

Ambito di applicazione della VD nazionale

In particolare, possono accedere ai benefici della *VD nazionale*, ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 186/2014, 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.

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

- persone fisiche, anche imprenditori; e
- società ed enti di ogni tipo;

a prescindere dal fatto che siano residenti o non residenti (ivi incluse, quindi, le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti).

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.

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, 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 (il pagamento è condizione essenziale per il perfezionamento della procedura).

La disciplina applicabile

Alla *VD* nazionale si applicano le seguenti disposizioni già previste ai fini di quella internazionale:

- (i) cause ostative all'accesso alla procedura (formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, accertamenti amministrativi o procedimenti penali, anche nel caso in cui sia acquisita da soggetti solidalmente obbligati o concorrenti nel reato);
- (ii) esclusione della punibilità per i reati fiscali *ex artt. 2* (dichiarazione fraudolenta mediante 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

e per i reati *ex artt. 648-bis* (riciclaggio) e *648-ter* (impiego di denaro e beni di provenienza illecita) c.p.;

- (iii) comunicazione all'autorità giudiziaria della conclusione della procedura affinché si producano gli anzidetti benefici penali;
- (iv) per i soggetti che si avvalgono della *VD* viene ridotta la misura minima delle sanzioni rilevante ai fini della definizione, che si applica in misura pari ai $\frac{3}{4}$ del minimo edittale. In pratica, detta misura minima delle sanzioni è pari al 75% delle imposte evase in caso di infedele dichiarazione e 90% in caso di omessa dichiarazione (ovvero, rispettivamente, 100% e 120% in caso di redditi prodotti all'estero non dichiarati; cfr. art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997);
- (v) 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.

Inoltre, è specificamente previsto 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.

Con riguardo alla disciplina in esame si pone la rilevante questione se la regolarizzazione mediante *VD* nazionale sia una procedura con natura «all-in» (come è quella internazionale, almeno per le attività estere), così che la stessa avrebbe effetto solo se si provvede a regolarizzare l'intera posizione del contribuente.

Se così fosse, e a stretto rigore, si produrrebbe il poco razionale effetto per cui l'efficacia della *VD* potrebbe essere vanificata nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria successivamente accerti, con riguardo agli anni già oggetto di regolarizzazione, irregolarità che incidono sul reddito imponibile del contribuente.

Secondo una certa interpretazione, che farebbe leva anche sulla previsione di cui all'art. 5-*quinquies*, comma 2, del D.L. n. 167/1990 – secondo cui le previsioni che escludono la punibilità dei reati «*si applicano limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria*» – gli effetti della *VD* resterebbero salvi in caso di contestazione di imponibili non oggetto di *VD* o, quantomeno, in presenza di violazioni solo interpretative.

Ipotesi di applicazione della procedura domestica

Appare evidente come i dubbi interpretativi sopra rappresentati costituiscano un notevole freno all'applicazione della procedura di *VD* nazionale.

Ciò posto, salvo aperture interpretative dell'Amministrazione finanziaria, i più rilevanti casi in cui la procedura domestica può essere applicata senza che possano verificarsi i

rischi di cui sopra sono quelli in cui il soggetto interessato sia, per così dire, sconosciuto al fisco, e intenda far emergere la propria intera posizione fiscale con la procedura di *VD*. 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, 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% ($=$ sanzione minima ridotta del 90% $\times 1/6$) 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% ($=$ sanzione minima ridotta del 120% $\times 1/6$);
- 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 esemplificare quanto sopra, si consideri, ad esempio, il caso di una *holding* esteroinvestita e si ipotizzi che abbia percepito ogni anno dividendi per € 100 da società *white list* (non italiane); in questo caso:

1. assumendo che sia approvata la modifica normativa per cui il raddoppio dei termini di accertamento in caso di reati penali operi solo se la denuncia sia trasmessa entro i termini ordinari, detta società potrebbe avviare la procedura di *VD* nazionale per gli anni dal 2009 al 2013, versando i seguenti importi:
 - imposte pari a € 6,875 ($= 1,375 \times 5$), a fronte di un utile lordo di € 500; e
 - sanzioni pari a € 1,375 ($= 1,375 \times 20\% \times 5$), invece di € 3,66 ($= 1,375 \times 53,33\% \times 5$)¹;
2. diversamente, nel caso in cui non passi tale modifica normativa, risulterebbero dovuti, per gli anni dal 2004 al 2013, i seguenti importi:
 - imposte pari a € 13,75 ($= 1,375 \times 10$), a fronte di un utile lordo di € 1.000; e
 - sanzioni pari a € 2,75 ($= 1,375 \times 20\% \times 10$), invece di € 7,33 ($= 1,375 \times 53,33\% \times 10$).

Nel caso in cui, invece, la stessa *holding* abbia percepito in ciascuno degli anni ancora fiscalmente aperti i medesimi dividendi da società residenti in Paesi *black list*, si avrebbe quanto segue; ossia:

1. assumendo che sia approvata l'anzidetta modifica normativa connessa ai termini di accertamento, con la procedura di *VD* nazionale sarebbero dovuti, per gli anni dal 2009 al 2013, i seguenti importi:
 - imposte pari a € 137,5 ($= 27,5 \times 5$), a fronte di un utile lordo di € 500; e
 - sanzioni pari a € 27,5 ($= 27,5 \times 20\% \times 5$), invece di € 73,33 ($= 27,5 \times 53,33\% \times 5$);
2. nel caso in cui, invece, non passi la modifica normativa in parola, sarebbero dovuti, per gli anni dal 2004 al 2013, i seguenti importi:
 - imposte pari a € 275 ($= 27,5 \times 10$), a fronte di un utile lordo di € 1.000; e
 - sanzioni pari a € 55 ($= 27,5 \times 20\% \times 10$), invece di € 146,66 ($= 27,5 \times 53,33\% \times 10$).

¹ Si assume applicabile in questo caso la maggiorazione di 1/3 delle sanzioni riferibili a redditi prodotti all'estero non dichiarati (cfr. art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 471/1997), e ciò coerentemente con la definizione di redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165, comma 2, del T.U.I.R., pur se nella prassi dell'Amministrazione finanziaria si è di rado riscontrata l'applicazione di tale disposizione nelle contestazioni avanzate nei confronti di società esteroinvestite.