

Marzo 2015

Voluntary Disclosure, ravvedimento operoso e acquiescenza. Quale strada percorrere?

Carlo Sallustio, Ph. D. in Diritto tributario, Avvocato tributarista presso Studio Legale Tributario Fantozzi e Associati in Milano

1. Profili generali

La *Voluntary Disclosure*, ossia la procedura di collaborazione volontaria del contribuente con il Fisco per l'emersione di capitali e redditi non dichiarati, prevista dalla Legge n. 168 del 2014, rappresenta sicuramente un'occasione importante da cogliere per fruire di rilevanti (e, forse, irripetibili) benefici. A fronte della completa, spontanea e veritiera dichiarazione sia degli investimenti oggetto degli obblighi di monitoraggio fiscale che degli imponibili relativi a tributi rientranti nell'alveo della VD e per i quali non sono ancora decorsi i termini per l'accertamento, il contribuente beneficia di vantaggi significativi sotto il profilo sanzionatorio, sia amministrativo che penale. Sennonché, la VD costituisce una strada ma non ... "la" strada per tornare ad essere "*compliant*" con il Fisco a condizioni vantaggiose e ragionevoli. Occorre valutare il singolo caso concreto in cui viene a trovarsi il contribuente e verificare se, nella sua specifica situazione, non sia meglio scegliere un'altra opzione.

In linea generale, se il contribuente non ha correttamente dichiarato gli imponibili e le imposte dovute, ha la facoltà di scegliere tra le seguenti opzioni:

- attendere l'eventuale azione accertatrice del Fisco, prestando eventualmente acquiescenza;
- esperire la procedura del c.d. ravvedimento operoso, utilizzando le nuove misure sanzionatorie previste dalla Legge di Stabilità 2015; o
- optare per la c.d. *voluntary disclosure*.

Scegliere un'opzione in luogo di un'altra (o anche di utilizzare più di una opzione) implica una valutazione di convenienza che va condotta avendo riguardo a diverse variabili.

Tra esse, assumono particolare rilevanza l'entità delle sanzioni amministrative dovute nelle diverse procedure, gli effetti di alcuni profili procedurali e, *last but not least*,

gli aspetti penali.

La procedura di acquiescenza, disciplinata dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 consente:

- di aderire all'accertamento per imposte sui redditi/IVA/IRAP e alcune rettifiche per le imposte d'atto;
- entro il termine per la presentazione del ricorso;
- accettando tutti i rilievi;
- con sanzioni ridotte a 1/3 dell'irrogato ovvero a 1/6 dell'irrogato se non sono stati notificati verbali o inviti definibili;

In caso di più annualità, trova applicazione il principio di continuazione di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997, e questo, come vedremo più avanti, assume rilievo ai fini della entità della sanzione amministrativa irrogabile.

Il ravvedimento operoso, come modificato dalla Legge n. 190 del 2014 consente, ove non sia intervenuta l'emanazione di un avviso di accertamento o di liquidazione dell'imposta, di beneficiare di un'importante abbattimento delle sanzioni amministrative che varia da un 1/9 sino a 1/5 del minimo della sanzione irrogabile per tutti tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (rientranti anche nella VD). La diversa modulazione della sanzione dipenderà dal tempo intercorso tra il pagamento della sanzione e quello della violazione o del termine entro cui andava presentata la dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.

Ma vediamo – nei limiti di questo breve scritto e senza alcuna pretesa di completezza – quali sono i pro e i contro dell'una e dell'altra procedura in esame.

2. Raffronto tra varie procedura in tema di sanzioni amministrative

a. Il caso della definizione di una sola annualità

Esaminiamo, anzitutto, il profilo delle sanzioni amministrative.

A tale proposito, è opportuno distinguere a seconda che oggetto delle procedure in esame siano uno o più periodi di imposta.

Diversa incidenza delle sanzioni amministrative nelle varie procedure a seconda che vi siano una o più annualità da sanare.

In linea generale, sulla base di una serie di simulazioni effettuate sul piano numerico, è possibile affermare che la *voluntary disclosure* è più vantaggiosa rispetto al ravvedimento operoso lungo e all'acquiescenza quando si ha una sola annualità da sanare, mentre quest'ultima diventa più conveniente quando le annualità da definire

sono più d'una.

Un esempio varrà a chiarire quanto stiamo dicendo.

Supponiamo che un contribuente sia incorso nella infedele dichiarazione IRES e IRAP nell'anno 2013 con sanzione IRES pari a 100 ed IRAP pari a 4.

Sanzioni da VD

Nel caso della VD, la sanzione per infedele dichiarazione, pari al 100% dell'imposta evasa (ipotizziamo si tratti di VD "nazionale" e non si applichi l'aumento previsto per i redditi di fonte estera) il minimo edittale sarà ridotto di $\frac{1}{4}$ (75 IRES – 3 IRAP) e si beneficerà di una ulteriore riduzione di $\frac{1}{6}$ in caso di adesione al processo verbale di constatazione emesso dal Fisco (12,5 IRES 0,5 IRAP), per cui il totale delle sanzioni sarà pari a **13**, mentre salirà a **26** se la riduzione abbia luogo in sede di accertamento per adesione (infatti, in tal caso la sanzione è ridotta di $\frac{1}{3}$).

Sanzioni da RO

Nel caso, invece, del ravvedimento operoso c.d. lungo, la sanzione irrogabile sarà pari a $\frac{1}{7}$ del minimo edittale per l'anno 2013, ed ammonterà a per 14,28 IRES e a 0,57 per IRAP, per un totale di **14,85**.

Sanzioni da acquiescenza

Nel caso di acquiescenza, la sanzione irrogabile sarà pari a $\frac{1}{6}$ del minimo edittale se l'avviso di accertamento non è preceduto da PVC (16,66 IRES – 0,66 IRAP), altrimenti sarà pari a $\frac{1}{3}$ del minimo edittale (33,33 IRES – 1,33 IRAP). Nel primo caso le sanzioni sono pari a **17,32**, nel secondo a **34,66**

Al termine di questo rapido confronto, emerge che in questo caso la chiusura con VD in sede di PVC è la più vantaggiosa.

b. Raffronto tra le varie procedure nel caso in cui debbano essere definite più annualità

Vediamo ora il caso in cui la definizione riguardi più anni, per ipotesi il 2011, il 2012 e il 2013. Supponiamo, per semplicità, che le sanzioni per infedele dichiarazione abbiamo sempre ad oggetto IRES ed IRAP nella seguente misura:

2011	Sanzione Infedele dichiarazione	IRES	90
2011	Sanzione per infedele dichiarazione	IRAP	10
2012	Sanzione per infedele dichiarazione	IRES	80

2012	Sanzione per infedele dichiarazione	IRAP	5
2013	Sanzione per infedele dichiarazione	IRES	100
2013	Sanzione per infedele dichiarazione	IRAP	4

Sanzioni nel ravvedimento operoso “lungo”

Applichiamo ora le riduzioni di sanzione previste in tema di ravvedimento operoso lungo alle annualità indicate.

2011 Sanzione IRES = 90 Sanzione IRAP = 10 TOTALE = 100

Riduzione sanzione a 1/6 = **16,66**

2012 Sanzione IRES = 80 Sanzione IRAP = 5 TOTALE = 85

Riduzione sanzione a 1/6 = **14,17**

2013 Sanzione IRES = 100 Sanzione IRAP = 4 TOTALE = 104

Riduzione sanzione a 1/7 = **14,85**

Orbene, il totale delle sanzioni nel caso fruizione del R.O. sarà pari a **45,68**.

Sanzioni applicate nel caso di voluntary disclosure

Applichiamo ora alle medesime annualità le sanzioni previste in tema di VD.

Per il **2011** il totale delle sanzioni, pari a 100, andrà ridotto di 1/4, per cui si avrà 75. Opererà poi una ulteriore riduzione di 1/6 o di 1/3 (i casi già visti di chiusura su PVC o in adesione), con una sanzione finale per il 2011 rispettivamente di **12,5** o **25**.

Per il **2012**, le sanzioni – pari a 85 – andranno ridotte di 1/4. Si arriverà, pertanto, a 63,75, e tale importo andrà ulteriormente ridotto ad 1/6 (pagamento a seguito di PVC: **10,63**) o ad 1/3 (chiusura in adesione: **21,25**).

Infine, per il **2013**, il totale delle sanzioni, pari a 104, ridotto di 1/4, le ridurrà a 78 e l'importo andrà ulteriormente ridotto a 1/6 o a 1/3 a seconda della chiusura con PVC o in adesione (sanzioni pari, rispettivamente, a **13** o a **26**).

In totale, a seconda che la chiusura avvenga a seguito del PVC o in sede di adesione, il totale delle sanzioni dovute dal contribuente sarà pari, rispettivamente, a **36,13** o a **72,25**.

Sanzioni applicate nel caso di acquiescenza

Come si è detto in apertura, l'applicazione dell'acquiescenza comporta l'applicabilità del cumulo giuridico e del regime della c.d. continuazione che, concorrendo talune condizioni, può comportare un significativo abbattimento delle sanzioni amministrative. A tal fine, assume rilevanza l'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, che reca i principi generali relativi all'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie. Non è questa la sede per una diffusa trattazione. Qui basterà affermare che l'art. 12 citato prevede l'applicazione di una sanzione unica e ridotta (c.d. cumulo giuridico) in sostituzione della sommatoria delle sanzioni relative ai singoli illeciti (c.d. cumulo materiale) se la prima risulta più lieve. In particolare, per l'art. 12 *“è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi”*. Inoltre, *“è punito con la sanzione più grave aumentata da un quarto al doppio chi con più azioni od omissioni commette diverse violazioni formali della medesima disposizione”*. Se, a esempio, un contribuente commette determinate violazioni di tipo formale come quelle relative al quadro RW (vengono definite formali quelle violazioni che non sono collegate alla debenza di un tributo) alle stesse risultano applicabili le disposizioni relative al cumulo giuridico delle sanzioni.

Ancora, l'articolo citato prevede, ai commi 1 e 2, l'applicazione di una sanzione unica (c.d. cumulo giuridico), se più favorevole al contribuente quando, con una sola azione od omissione, si commettono diverse violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge (concorso formale), ovvero con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della medesima disposizione (concorso materiale omogeneo di violazioni formali). La norma procede affermando che *“se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base alla quale riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto”*.

Nel caso concreto, di infedele dichiarazione ai fini IRES e IRAP, la norma dispone che se rilevano per più tributi, si applica l'aumento di 1/5 a quella più grave e sul risultato ottenuto si aggiunge un ulteriore aumento di 1/4.

Infine, il comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, prevede che *“quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo”*, laddove per *violazione della stessa indole* la Circolare 180/E/1998 del 10 luglio 1998 afferma devono intendersi anche quelle che *“determinano l'infedeltà della relativa dichiarazione”*.

Ora, partiamo sempre dai dati numerici visti in precedenza.

Nel **2011**, sanzione **IRES di 90 ed IRAP di 10, totale 100**.

Il cumulo giuridico (trattandosi di violazioni commesse nella medesima annualità) sarà dato dall'applicazione alla sanzione più grave (ossia 90) aumentata di 1/5 e poi, essendovi violazioni che interessano tributi diversi, aumentata di un ulteriore 1/4.

Avremo così: $90 \cdot \frac{1}{5} \cdot \frac{1}{4} = 135$

Ora, raffrontiamo il cumulo giuridico con quello materiale, che è pari a 100. Poiché il primo comporta l'applicazione di una sanzione più elevata, applico il cumulo materiale pari a 100. L'importo sarà ridotto di $\frac{1}{6}$, per cui la sanzione irrogabile per il 2011 sarà pari a **16,66**.

Veniamo al **2012**.

Data la sanzione IRES di 80 e quella IRAP di 5 (totale di 85), il cumulo giuridico, da calcolare ora su due annualità, prenderà a base la sanzione più grave (quella IRES del 2011, pari a 90), aumentandola di $\frac{1}{2}$ (si tratta dell'aumento della pena base per più annualità) "più" l'aumento di $\frac{1}{5}$ e "più" l'aumento di $\frac{1}{4}$ per il caso in cui siano interessati più tributi diversi.

Avremo così: $90 \cdot \frac{1}{2} \cdot \frac{1}{5} \cdot \frac{1}{4} = 202,5$ Ora, il cumulo materiale delle due annualità è ancora inferiore al cumulo materiale ($90+80+5+10 = 185$), per cui si applica ancora quest'ultimo. L'importo della sanzione così calcolata, ridotto di $\frac{1}{6}$, darà 30,83. Da tale importo occorre scomputare la sanzione del 2011, pari a 16,66. Pertanto, la sanzione dovuta è **14,17**.

Arriviamo, infine, al **2013**. Date le sanzioni IRES di 100 e IRAP di 4 relative all'annualità in esame (per un totale di 104), il cumulo giuridico sarà pari alla sanzione più grave (100), aumentata di $\frac{1}{2}$, e poi ancora di $\frac{1}{5}$ e di $\frac{1}{4}$. $100 \cdot \frac{1}{2} \cdot \frac{1}{5} \cdot \frac{1}{4} = 225$.

Orbene, ora se si calcola il cumulo materiale ($100+90+80+10+5+4 = 289$) si osserva che in questo caso il cumulo giuridico è più favorevole. Applico la riduzione di $\frac{1}{6}$ su 225 e ottengo 37,5. Da tale importo debbo dedurre le sanzioni relative al 2011 (14,17) e 2012 (16,66). Arriviamo così al pagamento di un 'saldo' di 6,67.

In conclusione, in questo caso dal raffronto tra le varie procedure esce "vincente" l'acquiescenza, posto che la sanzione irrogata sarà pari a **37,5**.

I profili procedurali da tenere in considerazione

Ovviamente, l'entità della sanzione è solo una delle variabili che debbono essere prese in considerazione per la ponderazione della migliore strada percorribile nel caso concreto. Ad esempio, in virtù del principio di "completezza" che connota la procedura della VD (e salve le deroghe evidenziate dalla Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015), è richiesta la definizione di tutti i periodi di imposta in relazione ai quali – alla data della presentazione della istanza di accesso a tale procedura – non sono ancora decorsi i termini per l'accertamento e **comporta la chiusura definitiva delle pendenze con il Fisco**. Viceversa, con il ravvedimento operoso lungo si può operare con riferimento a singoli periodi di imposta, anche se in relazione ai rilievi eventualmente modificati in tale sede si ha l'allungamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva. In particolare, i termini per l'accertamento degli elementi oggetto

di rettifica iniziano a decorrere dalla presentazione della dichiarazione integrativa. Tuttavia, a differenza di quanto avviene in tema di VD, il ravvedimento operoso consente al contribuente di evitare la ricostruzione (spesso complessa) della base imponibile. Infine, l'**acquiescenza** determina la definitività del rapporto d'imposta, precludendo l'impugnabilità.

Diverso impatto dei profili penali della fattispecie

Qualche cenno va infine fatto ai risvolti penali delle varie procedure.

Infatti, qualora la fattispecie posta in essere dal contribuente integri una delle figure criminose di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, solo la VD sarà in grado di offrire una "copertura" ad ampio spettro, garantendo – tra l'altro – la non punibilità per i principali delitti dichiarativi tributari di infedele, omessa e fraudolenta dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sull'Iva. Inoltre, la copertura si estenderà al delitto di auto riciclaggio, introdotto dalla medesima Legge n. 186 del 2014 sulla VD. Per contro, l'integrale pagamento dei tributi e delle sanzioni (in misura ridotta) a seguito di acquiescenza non comporta l'eliminazione della punibilità, ma solo l'applicazione della speciale circostanza attenuante di cui all'art. 13 del citato D. Lgs. Infatti, le pene previste per i delitti di cui al citato D. Lgs. sono diminuite fino a un terzo e non si applicano le pene accessorie di cui all'art. 12 del medesimo D. Lgs. (interdizione dai pubblici uffici, incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione, etc.) se *«prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie»*. Anche il ravvedimento operoso (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 19781 del 2003) non esclude la punibilità ma opera come semplice attenuante. Da quanto detto, emerge che la convenienza a beneficiare di istituti diversi dalla VD sussiste senz'altro quando, ad es., non vengono superate le soglie di punibilità di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000 e si tratti di fattispecie *«plain vanilla»*, ossia che non presentano tematiche particolarmente complesse e criticità tali da consentire la configurazione di reati tributari. In questo caso l'assenza di copertura penale rispetto alla VD è sterilizzata dall'assenza del rischio penale.