

La nuova voluntary disclosure

Novità e criticità della nuova procedura di collaborazione volontaria a cinque mesi dalla riapertura dei termini



Andrea Purpura

L.M. in Giurisprudenza presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano,
Trainee Lawyer presso MF Studio Legale Tributario in Milano,
apurpura@mflex.it

L'art. 7 del Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016, collegato alla Legge di Bilancio 2017, ha sancito la riapertura dei termini per l'adesione alla seconda procedura di collaborazione volontaria. La voluntary disclosure bis si presenta al pubblico come una grande opportunità tanto per i contribuenti che vorranno regolarizzare la propria posizione, quanto per l'Amministrazione finanziaria, la quale ha prospettato ingenti entrate. Malgrado si mostri, dunque, come una grande occasione, la nuova voluntary non è esente da criticità e perplessità che, di contro, a questa si accompagnano, rendendola, potenzialmente, impervia e di non immediata accessibilità.

I. Dal primo modello di "collaborazione volontaria" alla voluntary disclosure bis.....	141
II. Gli elementi di novità	142
III. Le potenziali criticità.....	142
IV. Conclusioni.....	143

I. Dal primo modello di "collaborazione volontaria" alla voluntary disclosure bis

Se si dovesse fornire una definizione di *voluntary disclosure* si potrebbe dire, semplicemente, e senza timore di sbagliare, che questa rappresenti una procedura di collaborazione volontaria atta a consentire ai contribuenti che detengono illecitamente patrimoni (in Italia o all'estero), di regolarizzare la propria posizione denunciando all'Amministrazione finanziaria la violazione degli obblighi di monitoraggio^[1].

Già la prima *voluntary disclosure*, introdotta dalla Legge (L.) n. 186/2014^[2], entrata in vigore il successivo 1° gennaio 2015, aveva provveduto a delineare una procedura di regolariz-

zazione, meglio definita collaborazione volontaria, tra Fisco e contribuente, rivolta a persone fisiche, società semplici e soggetti equiparati nonché enti non commerciali residenti in Italia che detenevano investimenti patrimoniali o attività finanziarie all'estero, in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui al Decreto Legge (D.L.) n. 167/1990^[3], e dunque senza averli indicati nel quadro RW del Modello Unico.

L'accesso alla *voluntary* si presentava, già nella sua prima formulazione, chiaro e sufficientemente lineare; il contribuente avrebbe dovuto dapprima inviare un'istanza per via telematica e procedere, poi, nel termine di 30 giorni, alla presentazione di una relazione di accompagnamento mediante la quale avrebbe dovuto elencare, in modo preciso e dettagliato, gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero, nel caso di attività extranazionale, ovvero in Italia, nel caso di *disclosure* domestica, nonché le modalità di determinazione degli imponibili a questi connessi e, in alcuni casi, anche di quelli non connessi^[4].

La chiusura della prima *voluntary disclosure* fu prevista per il 30 novembre 2015, e il 9 dicembre del medesimo anno, il Ministero dell'Economia e delle Finanze dichiarò d'aver ricevuto 129'565 istanze, riportando 3,8 miliardi di euro nelle casse dello Stato.

Con riferimento, invece, alla provenienza delle attività estere dichiarate, emerse come queste fossero riconducibili perlopiù a territori europei; tra tutti spiccò la Svizzera (69,6%) e, a seguire, Principato di Monaco (7,7%), Bahamas (3,7%), Singapore (2,3%), Lussemburgo (2,2%) e San Marino (1,9%)^[5].

[3] D.L. n. 167, del 28 giugno 1990, Rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

[4] CARLOTTA BENIGNI/ANTONIO TOMASSINI, Una procedura in stile Ocse per chiamare alla regolarità, in: Il Sole 24 Ore, Instant e-book, Il rientro dei capitali, del 2 aprile 2015, <http://st.formazione.ilssole24ore.com/a/mps/ebook/Rientro-capitali.pdf> (consultato il 16 aprile 2017), p. 6 ss.

[5] MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Comunicato Stampa N° 242 del 9 dicembre 2015.

[1] IL SOLE 24 ORE, Argomenti e Parole Chiave: Voluntary Disclosure.

[2] L. n. 186, del 15 dicembre 2014, Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio.

La prima *voluntary disclosure* ha, senza dubbio, rappresentato un valido tentativo per mezzo del quale far rientrare in Italia redditi e ricchezze inizialmente sottratti al Fisco, e, cosa ancor più importante in ragione del tema di che trattasi, ha funto da apripista per l'avvio della più recente, ed attualmente in via di svolgimento, *voluntary disclosure bis*.

II. Gli elementi di novità

L'art. 7 del D.L. n. 193/2016, collegato alla Legge di Bilancio 2017, ha sancito la riapertura dei termini per l'adesione alla seconda procedura di collaborazione volontaria. Più precisamente, l'articolo sopra citato ha provveduto a delineare un sistema dettagliato in cui sia sì possibile avvalersi della procedura di *voluntary disclosure*, ma a condizione che il richiedente non abbia già presentato istanza in precedenza, anche per interposta persona, lasciando allo stesso tempo ferme tutte quelle cause ostative previste dall'art. 5-*quater*, comma 2, in virtù del quale, ed è bene precisarlo, "non si dovrà considerare ammissibile l'accesso a collaborazione volontaria nel caso in cui la richiesta di adesione venga presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria e ciò anche qualora la formale conoscenza delle circostanze sopra riportate sia stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nella commissione del reato".

Procedendo con ordine, il D.L. n. 193/2016 ha, dunque, introdotto un sistema di collaborazione volontaria le cui caratteristiche principali, e novità rispetto alla precedente edizione, sono, essenzialmente, quelle che seguono:

- a) *in primis*, rispetto alla prima versione, come logica richiede, varia l'arco temporale della nuova *disclosure*, sviluppandosi, oggi, dal 24 ottobre 2016 al 31 luglio 2017; sebbene rimanga la possibilità di "integrazione" della domanda (mediante documenti o altre informazioni ritenute utili), da effettuarsi entro, e non oltre, il 30 settembre 2017;
- b) con riferimento alla sanabilità delle violazioni commesse dal contribuente, il nuovo testo ha previsto che lo siano soltanto quelle compiute fino al 30 settembre 2016;
- c) a differenza della prima *voluntary disclosure*, la nuova impostazione data al regime di collaborazione volontaria prevede che spetti al contribuente procedere in modo spontaneo a liquidare, e versare, le somme dovute, siano queste da rendersi a titolo di imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi, sia in un'unica soluzione, sia in tre rate mensili di pari importo, versando la prima rata comunque entro il 30 settembre 2017;
- d) nel caso in cui si sia optato per un pagamento rateizzato, il mancato versamento di una sola delle rate fa venir meno gli effetti della procedura;
- e) la *voluntary disclosure bis* si caratterizza, inoltre, per l'introduzione di una nuova ipotesi di reato concretizzantesi nell'utilizzo fraudolento della procedura di collaborazione volontaria finalizzato all'emersione di attività finanziarie e patrimoniali, ovvero contanti, provenienti da reati diversi

da quelli per cui la *voluntary* preclude la punibilità. Al verificarsi delle sopradette ipotesi si applicherà la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni;

- f) è prevista la non punibilità per il reato di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-*ter* del Codice penale);
- g) la nuova collaborazione volontaria è aperta anche ad altri soggetti, diversi da quelli tenuti agli obblighi di monitoraggio (persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate) per le violazioni dichiarative per attività detenute in Italia.

La nuova versione della *voluntary* contenuta all'interno dell'art. 7 del D.L. n. 193/2016 intende, altresì, conseguire un ulteriore obiettivo, ad oggi oggetto di intensa discussione, ovvero consentire al contribuente di far rientrare e, conseguentemente, riemergere, denaro contante sfuggito a tassazione.

In tal caso, come la dottrina ha prontamente, e correttamente, evidenziato, il contribuente dovrà anzitutto presentare, contestualmente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione attestante che l'origine dei valori non derivi da condotte costituenti reati differenti rispetto a quelli previsti per la *voluntary*^[6].

Nel caso in cui i valori soggetti a collaborazione volontaria siano custoditi all'interno di una, o più, cassette di sicurezza, il contribuente dovrà provvedere ad effettuare l'apertura (e l'inventario) dei beni di cui sopra alla presenza di un notaio che accerti il contenuto e lo riporti in un apposito verbale, entro il termine di presentazione di relazione e documenti allegati, nonché provvedere al versamento di contanti e al deposito dei valori al portatore presso intermediari finanziari che siano abilitati a far ciò, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, su relazione vincolata fino alla conclusione della procedura^[7].

III. Le potenziali criticità

Pur dovendosi necessariamente considerare una grande opportunità tanto per i contribuenti, i quali potranno provvedere a sanare la propria posizione dinanzi al Fisco, quanto per l'erario, che avrà possibilità di "far cassa", la *voluntary disclosure bis* non risulta essere esente da criticità e perplessità.

Queste emergono in modo particolare nel momento in cui si provi semplicemente a constatare la complessità dell'*iter* che il contribuente deve percorrere al fine di accedere prima, e portare correttamente a compimento poi, la procedura di *voluntary disclosure*.

In altre parole, come già evidenziato da numerosi professionisti del settore, "la procedura necessaria per ottenere lo stesso regime sanzionatorio della prima tornata di rientro dei capitali, è particolarmente complessa, con un'ampia probabilità di mancato riconoscimento da parte dell'Agenzia delle Entrate. Il che

[6] SAVERIO CINIERI, Il Decreto fiscale diventa legge: le novità in sintesi, in: *Pratica Fiscale e Professionale*, 1/2017.

[7] MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE (nota 5).

comporterebbe, per il soggetto interessato al rimpatrio dei capitali, un incremento delle sanzioni. Inoltre, un disincentivo all'accesso alla nuova procedura potrebbe essere rappresentato dalla tassazione prevista per la regolarizzazione dei contanti e dei valori al portatore, insieme alla mancata valorizzazione della dichiarazione sostitutiva del contribuente come controprova"[8].

Il rischio maggiore derivante dalla versione di *voluntary disclosure* 2.0, dunque, potrebbe risiedere nella difficoltà dell'Amministrazione finanziaria di procedere ad un corretto, e profondo, apprezzamento delle situazioni patrimoniali prospettate; data la riconosciuta complessità dell'iter di *voluntary disclosure* e non dimenticando la contestuale importanza che la sopracitata procedura riveste per il contribuente, spetterà proprio a quest'ultimo fornire quante più informazioni e dettagli in modo tale da porre l'Amministrazione finanziaria nelle condizioni di valutare correttamente la richiesta poiché, come già rilevato, a fronte di pratiche ben istruite e già "liquidate", l'Amministrazione finanziaria avrebbe tutto l'interesse ad archiviare rapidamente la pratica in argomento[9].

Un ulteriore aspetto potenzialmente critico potrebbe risiedere nel meccanismo scelto dal legislatore affinché il contribuente possa autonomamente e liberamente provvedere al versamento di quanto dovuto all'erario, ovvero la cd., sopracitata, autoliquidazione. Questo aspetto, infatti, se da un lato conferisce al contribuente grande libertà, dall'altro, come rilevato, potrebbe dimostrarsi una lama a doppio taglio nel caso in cui si sottoponesse all'Amministrazione finanziaria una situazione patrimoniale non corrispondente a quella reale, e ciò non va sottovalutato soprattutto se visto tanto da un punto di vista strettamente sanzionatorio quanto in relazione agli interessi che si dovranno, eventualmente, corrispondere (dal 3 al 10%)[10].

IV. Conclusioni

Ad oggi, non si è ancora in grado di fornire alcun tipo di dato certo in merito al successo e all'attenzione che la *voluntary disclosure*, nella sua nuova edizione, sta ricevendo; tuttavia non parrebbe riscuotere il medesimo interesse e la stessa considerazione che, soltanto due anni addietro, aveva ricevuto il primo modello di collaborazione volontaria.

In tal senso, pur essendo fiduciosi che gli ultimi tre mesi possano riservare un *boom* di adesioni, cosa che, d'altra parte, accadde già nel 2015, la colpa, se di questa si tratta, di un eventuale insuccesso della misura sarebbe difficile da imputarsi all'una, l'Amministrazione finanziaria, o all'altra parte, i contribuenti. Forse sarebbe più corretto parlare di equa ripartizione delle responsabilità: da una parte l'erario avrebbe dovuto, e potrebbe ancora adesso, essendo la misura, ad oggi, ancora accessibile, portare avanti una campagna

di sensibilizzazione più pervasiva; dall'altra il contribuente dovrebbe sempre affidarsi ad un professionista capace ed in grado di sciogliere dubbi e perplessità che una procedura complessa ed importante come la *voluntary disclosure* porta, inevitabilmente, con sé.

[8] GABRIELE VENTURA, *Voluntary disclosure* atto II, autoliquidazione a ostacoli, in: ItaliaOggi, del 27 dicembre 2016.

[9] CINIERI (nota 6).

[10] ALESSANDRO GALIMBERTI, *Rientro capitali: voluntary in affanno*, in: Il Sole 24 Ore, del 1° aprile 2017, <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-01/rientro-capitali-voluntary-affanno-212956.shtml?uuid=AEUPVqx> (consultato il 16 aprile 2017).