
Voluntary disclosure e raddoppio dei termini di accertamento, anche in presenza di violazioni penali, problematica che sarà risolta con un decreto delegato

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 14 Aprile 2015

analizziamo come il problema del raddoppio dei termini di accertamento s'interseca con la possibilità che ha il contribuente di avvalersi della cosiddetta "collaborazione volontaria"

Abbiamo a disposizione un ottimo file per simulare il costo della Voluntary

La L. 15 dicembre 2014, n.186 concede ai contribuenti di regolarizzare violazioni effettuate al 30.09.2014, mediante la presentazione di un'istanza ad hoc, entro il 30.09.2015.

Rientrano nel campo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria **internazionale** i redditi che servono per costituire o acquistare gli investimenti e le attività finanziarie oggetto di emersione o derivanti dalla loro utilizzazione o dismissione nonché, in presenza di tali redditi, quelli derivati nazionali, non connessi cioè a tali attività estere.

Rientrano invece nella procedura di collaborazione volontaria **nazionale** i maggiori imponibili non connessi con gli investimenti e le attività illecitamente costituite o detenute all'estero, relative alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle imposte sostitutive, all'imposta regionale sulle attività produttive, ai contributi previdenziali, all'Iva e alle ritenute.

Fino a quale periodo di imposta avrà effetto la voluntary disclosure? Questa è la domanda più ricorrente tra i contribuenti interessati alla procedura di collaborazione.

In sostanza, il termine di riferimento è quello dell'ultimo anno accertabile.

Ma tale termine sarà **raddoppiato sia in caso di capitali detenuti in Paesi black list non collaborativi**, che in caso di violazioni che configurano una situazione penalmente rilevante.

La decadenza dei termini per l'accertamento è disciplinata dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600/73, e dall'articolo 57 del D.P.R. n. 633/72, che dispongono 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 o di presentazione di una dichiarazione nulla.

Pertanto, dovranno essere ricomprese nella procedura tutte:

- le 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 della specie commesse a partire dal periodo d'imposta 2009.

Con riferimento ai maggiori imponibili IRAP trovano poi applicazione i termini previsti per le imposte sui redditi, posto che l'articolo 25 del D.Lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446, rinvia, per l'accertamento, alla disciplina del D.P.R. n. 600/73.

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, l'articolo 12, comma 2-bis, del D.L. n. 78 del 2009, ha dunque previsto il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento dei maggiori imponibili attraverso l'applicazione della presunzione di cui al comma 2 del predetto articolo.

Sostanzialmente, quindi, saranno in questo caso interessati alla procedura di collaborazione internazionale i redditi connessi agli investimenti e alle attività finanziarie illecitamente detenuti in detti Paesi black list non dichiarati:

- nei periodi d'imposta dal 2006 al 2013 nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione;
- mentre nel caso di omessa dichiarazione dovranno essere oggetto della procedura i periodi d'imposta a decorrere dal 2004.

L'articolo 5-quater, comma 4, del D.L. **elimina, tuttavia, il suddetto raddoppio dei termini di decadenza**, prevedendo che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, non si applica il citato raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, comma 2-bis, del D.L. n. 78 del 2009 **qualora ricorrano congiuntamente le condizioni** previste dall'articolo 5-*quinquies*, commi 4, primo periodo, lett. c), 5 e 7 del decreto legge.

Più precisamente, perché non operi il raddoppio dei termini di cui sopra devono verificarsi 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 conforme all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE, anche con riferimento al periodo tra la data della stipula e quella dell'entrata in vigore dell'accordo (articolo 5-*quinquies*, comma 7);

- 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 (c.d. *waiver*) ed allegare copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria (articolo 5-*quinquies*, comma 4, primo periodo, lettera c), in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria, fino all'effettiva operatività dello scambio di informazioni conforme all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE (c.d. *monitoraggio rafforzato*);
- 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 dal periodo d'imposta nel corso del quale avviene il trasferimento (articolo 5-*quinquies*, comma 5).

Il contribuente dovrà produrre detta autorizzazione nel corredo informativo e documentale, facendola pervenire tempestivamente all'Ufficio anche in originale, cioè in tempo utile a consentire di tenerne conto nei corrispondenti atti: invito, atto di accertamento con adesione ovvero atto di contestazione.

Se il suddetto contribuente intende invece trasferire, anche successivamente all'attivazione della procedura, le attività finanziarie presso un altro intermediario, ad esempio panamense (in uno Stato, quindi, diverso dagli Stati membri dell'Unione europea o da quelli aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo), dovrà rilasciare anche all'intermediario finanziario panamense il *waiver* concernente tutti i dati delle attività emerse, ivi trasferiti, a partire dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento.

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 in parola, tutti i suddetti Paesi devono aver sottoscritto l'accordo di cui all'articolo 5-*quinquies*, comma 7.

Di conseguenza, ad esempio, se un contribuente nel corso del 2004 ha costituito delle attività finanziarie a Panama depositandole presso un intermediario locale e, nel 2008, ha trasferito dette attività presso un intermediario svizzero, dal momento che per le annualità dal 2004 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, operando in tali casi il disposto di cui all'articolo 12, comma 2-*ter* del decreto legge n. 78 del 2009.

Qualora la procedura non si dovesse perfezionare, l'Ufficio potrà inoltre applicare la presunzione di cui

all'articolo 12, comma 2, del decreto legge n. 78 del 2009 con riferimento a tutti i periodi d'imposta per i quali non è decaduta la potestà di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale ai sensi del comma 2-ter del medesimo articolo.

Sia con riguardo, poi, alla procedura di collaborazione volontaria internazionale che a quella nazionale, va detto che rimane comunque sempre operativo il raddoppio dei termini di decadenza della potestà di accertamento, previsto dall'articolo 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'articolo 57, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, 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 previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura comporti la non punibilità dello stesso.

In tali ipotesi, le annualità accertabili nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria internazionale, così come di quella nazionale, potrebbero essere:

- dal 2006 al 2013, in caso di presentazione da parte del contribuente di dichiarazione infedele;
- ovvero i periodi d'imposta a decorrere dal 2004 in caso di dichiarazione omessa.

Il costo della procedura di collaborazione varia dunque molto in funzione del periodo temporale e dello Stato in cui le attività sono state detenute nei periodi accertabili, in particolare laddove si tratti di Stati black list, nell'ambito dei quali poi si dovrà anche distinguere quelli che hanno firmato o firmeranno entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge un accordo con l'Italia che garantisca un adeguato scambio di informazioni a partire dalla firma dell'accordo stesso.

A tal proposito la firma dell'accordo Italia-Montecarlo ha completato, dopo Svizzera e Liechtenstein, la geografia della voluntary e la previsione già sopra indicata, che disapplica il raddoppio dei termini per irrogare le sanzioni RW per i Paesi black list con accordo, aumenta dunque, senz'altro, l'appeal della disclosure.

Certo resta il tema del raddoppio dei termini in presenza di violazioni penali.

Tema che peraltro potrebbe anche essere risolto dal decreto delegato sulla "certezza del diritto" che chiarirà definitivamente se, come invero già indicato nella delega, il raddoppio dei termini penali può operare solo pro-futuro e non può valere a riaprire termini di accertamento già scaduti.

In ogni caso per far operare il raddoppio penale occorre una denuncia ex articolo 331 Cpp proveniente da un pubblico ufficiale, che non può dunque esistere, con effetti immediati sulla eventuale estensione degli anni da regolarizzare, all'atto della presentazione della richiesta di disclosure.

**Abbiamo a disposizione un ottimo file per simulare il costo della
Voluntary**

14 aprile 2015

Giovambattista Palumbo