

---

# Gli orientamenti operativi in materia di voluntary disclosure e autoriciclaggio

---

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 9 Dicembre 2015

voluntary disclosure e reato di autoriciclaggio possono rappresentare un'accoppiata di problemi difficile da gestire: ecco come la Guardia di Finanza prevede (rectius promette) di procedere alle verifiche sulle procedure di Voluntary già presentate

## Aspetti generali

La procedura di *voluntary disclosure* [VD] consente ai soggetti che detengono flussi finanziari e *stock* patrimoniali all'estero e hanno omesso di dichiararli di sanare la propria posizione pagando, in un'unica soluzione e senza possibilità di compensazione, l'intera misura delle imposte dovute e le sanzioni (queste ultime in misura ridotta).

Non si tratta quindi di un condono, cioè di un «perdono» a pagamento, bensì di una sorta di ravvedimento specializzato.

La VD si associa:

- alla non punibilità per alcuni reati fiscali relativi agli obblighi dichiarativi, ovvero alla riduzione a metà delle pene;
- al pagamento in misura ridotta delle sanzioni amministrative tributarie.

La procedura non può essere utilizzata se la relativa richiesta è presentata dopo che l'autore ha avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie, e opera per le violazioni dichiarative commesse sino al 30.9.2014.

Al fine di poter assolvere in maniera esaustiva agli obblighi comunicativi dell'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'Autorità giudiziaria, il provvedimento del direttore dell'Agenzia del 14.9.2015 ha previsto la possibilità di indicare nella relazione (anche se già presentata) gli elementi relativi alle annualità non più accertabili, ma correlati alle attività dichiarate nell'ambito della procedura di VD, concedendo più tempo per l'invio della stessa.

Il D.L. 30.9.2015, n. 153 ha prorogato dal 30.9.2015 al 30.11.2015 il termine per aderire alla VD.

Le norme istitutive della VD hanno introdotto anche un nuovo reato fiscale che punisce [con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni] coloro i quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscono o trasmettono documentazione e dati non rispondenti al vero.

La VD è stata estesa anche ai contribuenti autori di violazioni riguardanti attività detenute in Italia nonché alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, IRAP e IVA, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta [e quindi ai soggetti IRES anche per violazioni di carattere sostanziale e non solo derivanti da obblighi dichiarativi].

Insieme alla procedura di VD le disposizioni in commento [art. 3, L. n. 186/2014] hanno introdotto, inserendo un nuovo art. 648-ter nel codice penale, il reato di autoriciclaggio, nel cui contesto viene attribuita rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

## **Le istruzioni operative della Guardia di Finanza**

In relazione non tanto alle possibilità di aderire alla procedura, che dopo il 30.11.2015 deve considerarsi preclusa per decorrenza del termine, ma delle successive attività di gestione delle posizioni dei contribuenti rispetto ai controlli fiscali, si segnala la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza 1037/INCC del 3.8.2015.

Gli indirizzi operativi emanati dal Corpo fanno richiamo alla prassi dell'Agenzia delle Entrate [nella circolare dell'Agenzia Entrate 13.3.2015, n. 10/E], secondo la quale l'individuazione della residenza nel territorio dello Stato [necessaria per poter accedere] deve essere compiuta per le persone fisiche in base all'art. 2 del TUIR, cioè valorizzando la condizione della residenza per la maggior parte dell'anno, ovvero del domicilio o della residenza ai fini civilistici.

Per società semplici, associazioni ed enti non commerciali, occorre invece fare riferimento agli artt. 5 e 73, comma 3, lett. d), del TUIR [ai sensi dei quali si considerano residenti gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato].

Nel prendere in considerazione le indicazioni che emergono dalla circolare, indirizzate ai reparti del Corpo ai fini delle operazioni di contrasto all'evasione e per l'accertamento delle violazioni, si ometteranno gli aspetti ricostruttivi dell'istituto finalizzati all'adesione che, appunto, deve intendersi ormai non più ammessa per decorso del termine.

### **L'inammissibilità e le sue conseguenze**

Come sopra accennato, l'accesso alla procedura di VD era inibito in presenza di accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, nonché di procedimenti penali per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura.

La conoscenza delle cause di inammissibilità deve intendersi riferita non solamente all'autore della violazione ma anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o, nel caso di procedimenti penali, ai concorrenti nel reato.

Il contribuente non poteva quindi accedere alla VD anche se altro soggetto, solidamente obbligato in via tributaria o concorrente nel reato, aveva avuto formale conoscenza dell'inizio di una attività istruttoria amministrativa o penale nei suoi confronti;

L'effetto preclusivo era circoscritto:

- alle sole annualità interessate dall'avvio delle attività di accertamento amministrativo, per cui gli altri periodi d'imposta potevano essere ricompresi nella procedura di emersione, anche se riguardanti la medesima fattispecie;
- al tributo oggetto delle attività istruttorie, per cui la procedura rimaneva validamente esperibile per le altre imposte;
- alla tipologia di procedura [nazionale o internazionale] scelta dal contribuente [se era stata avviata un'attività ispettiva riguardante aspetti non connessi agli investimenti e alle attività finanziarie illecitamente detenute all'estero, il richiedente poteva accedere alla VD internazionale, ma non a quella nazionale].

Le cause di inammissibilità potevano essere rimosse attraverso gli istituti alternativi al contenzioso, nonché mediante ravvedimento operoso e definizione agevolata dei pvc.

Come anticipato sopra, l'occultamento doloso di cause di inammissibilità rende configurabile una nuova fattispecie di reato tributario.

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate, cui il Comando Generale fa riferimento, se l'occultamento della causa di inammissibilità è stato scoperto prima del perfezionamento della procedura, quest'ultima si intende non realizzata, con conseguente integrale irrogazione delle sanzioni relative alle violazioni del periodo d'imposta e del tributo considerati. Se invece l'occultamento si è palesato successivamente al perfezionamento della procedura, occorre solo rappresentare i fatti compiutamente all'Autorità giudiziaria, senza procedere all'integrale contestazione delle sanzioni.

## **I termini di decadenza**

Secondo quanto previsto dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a) del D.L. n. 167/1990, l'emersione deve riguardare tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione in tema di monitoraggio fiscale.

Dovranno quindi essere ricomprese nella procedura di VD [sia internazionale che nazionale] tutte le violazioni agli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, commesse nei periodi d'imposta dal 2010 al 2013, mentre in caso di omessa dichiarazione dovranno essere oggetto di emersione anche le violazioni commesse nel 2009, secondo quanto previsto dall'art. 43 del D.P.R n. 600/1973 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

### **Il raddoppio dei termini per l'accertamento**

Il D.L. n. 78/2009 (art. 12, cc. 2-*bis* e 2-*ter*) ha previsto, rispettivamente, il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento dei maggiori imponibili e il raddoppio dei termini di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997, nel caso in cui le attività siano detenute illecitamente in Paesi *black list*.

Il raddoppio viene meno qualora, come indicato dall'art. 5-*quater*, quarto comma, del D.L. n. 167/1990, ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, cc. 4, per. 1, lett. c, 5 e 7 dello stesso decreto.

Una delle condizioni affinché non operi il raddoppio dei termini è il caso in cui il paese *black list* presso il quale erano o sono detenuti gli investimenti e le attività estere oggetto della VD abbia stipulato con l'Italia, entro il 2.3.2015, un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni conforme al modello OCSE, anche con riferimento al periodo tra la data della stipula e quella dell'entrata in vigore dell'accordo.

Operando il raddoppio dei termini, se si tratta di attività in Paesi *black list*, erano oggetto della VD internazionale i redditi connessi agli investimenti e alle attività finanziarie detenuti in tali Paesi, non dichiarati nei periodi d'imposta dal 2006 al 2013 qualora fosse stata presentata la dichiarazione, mentre nel caso di omessa dichiarazione potevano essere oggetto della procedura i periodi di imposta a decorrere dal 2004.

Rimaneva in ogni caso fermo il raddoppio dei termini di decadenza per le infedeltà o omissioni dichiarative che comportino l'obbligo di comunicazione di notizia di reato per uno dei delitti tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, a prescindere dalla circostanza che l'eventuale perfezionamento della VD [sia internazionale che nazionale] comportasse la non punibilità dello stesso.

Potevano quindi essere oggetto di regolarizzazione anche le annualità per le quali operava il raddoppio dei termini per l'accertamento, vale a dire dal 2006 in caso di presentazione di dichiarazione infedele, e dal 2004, in caso di omessa dichiarazione.

Per quanto invece riguardava gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, dovevano essere ricomprese nella procedura di VD internazionale le violazioni relative agli investimenti illecitamente detenuti all'estero alla data del 31.12.2009, fino a quelle riguardanti le attività illecitamente detenute nel corso del 2013, in conformità a quanto previsto dall'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997.

### **Il mancato perfezionamento della Voluntary Disclosure**

Il perfezionamento della procedura di VD e il pagamento delle maggiori imposte non inibiscono, né limitano in alcun modo l'esercizio dei poteri ispettivi tributari e, più in generale, le attività amministrative di controllo e accertamento.

La procedura si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti. Infatti, l'art. 5-*quinquies*, comma 10, del D.L. n. 167/1990 stabilisce che il mancato pagamento delle somme dovute entro i termini previsti dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), causa il mancato perfezionamento della VD con la conseguente mancata produzione degli effetti premiali a essa associati.

### **Le attività ispettive sui soggetti che hanno aderito alla Voluntary Disclosure**

Secondo le direttive della G.d.F., che sono state oggetto di confronto preliminare con la direzione centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, prima di intraprendere qualsiasi attività di verifica o controllo, i reparti devono riscontrare, mediante la specifica funzionalità dell'applicativo MUV, se il contribuente selezionato abbia presentato o meno istanza di

collaborazione volontaria.

In caso negativo, le attività ispettive verranno avviate secondo le modalità e la tempistica programmate.

Se risulta che il soggetto ha presentato richiesta di adesione alla VD, prima di avviare l'attività ispettiva il comandante del reparto dovrà assumere immediati contatti con la competente direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate, al fine di conoscere la tipologia di istanza presentata [collaborazione internazionale o nazionale].

Se in seguito a tali contatti e all'analisi degli elementi di rischio relativi al contribuente emerge che l'istanza è finalizzata a regolarizzare violazioni riconducibili agli elementi, dati e notizie in possesso, sebbene l'esercizio dei poteri ispettivi non sia inibito né limitato, è ritenuto non opportuno intraprendere l'intervento in considerazione:

- dell'esigenza di garantire unitarietà d'azione dell'amministrazione finanziaria nel suo complesso;
- delle finalità di fondo dell'istituto, orientato a incentivare la *compliance* fiscale dei contribuenti e a indirizzare i controlli nei confronti dei soggetti connotati da un più elevato profilo di rischio e sui fenomeni evasivi e di frode più pericolosi;
- della sostanziale sovrapposibilità dell'oggetto dell'attività ispettiva del reparto e dell'istruttoria dell'ufficio in merito alla domanda di emersione presentata.

Se si tratta di un soggetto inserito nella programmazione annuale delle verifiche, il reparto dovrà modificare il piano in conformità alle disposizioni contenute nella circolare n. 1/2008, fornendo resoconto dell'esito del confronto con l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nonché, in maniera analitica, delle motivazioni che sono alla base della scelta.

Il reparto della G.d.F. può procedere all'azione ispettiva se, all'esito dell'istruttoria curata dall'Agenzia, la procedura risulta inammissibile o se non si perfeziona.

Se invece, sempre a seguito dei contatti con l'Agenzia delle Entrate, venisse riscontrata la non coincidenza tra le violazioni oggetto di VD e gli elementi di rischio in possesso, il reparto, previo coordinamento con l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, potrà avviare l'intervento pianificato limitatamente ai profili non oggetto della richiesta di emersione.

L'avvio dell'attività ispettiva non sarà comunque automatico, ma subordinato a una puntuale valutazione in termini di costi e benefici.

### **I soggetti che hanno aderiscono alla Voluntary Disclosure in corso di verifica**

Se il contribuente ha presentato l'istanza di VD successivamente all'apertura di una verifica o di un controllo, l'effetto preclusivo deve ritenersi limitato all'ambito oggettivo della procedura, ai tributi e ai periodi di imposta interessati dall'intervento in corso di esecuzione, così come formalmente comunicati al soggetto ispezionato nel quadro del processo verbale di verifica o di operazioni compiute relativo all'avvio dell'intervento.

Quindi:

- la pattuglia operante dovrà acquisire dal contribuente la copia della richiesta di VD, dandone atto nel processo verbale di verifica nonché in quello di constatazione e allegando la documentazione esibita;
- il reparto dovrà comunicare immediatamente al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate l'oggetto, i tributi e i periodi di imposta interessati dalla verifica o dal controllo, specificando la data in cui è stata data al contribuente la formale conoscenza dell'avvio dell'intervento;
- il reparto proseguirà l'intervento, secondo il piano di verifica predisposto o comunque in relazione agli obiettivi originari, e la pattuglia darà atto nel processo verbale di verifica o di operazioni compiute, nonché nel pvc, che l'avvenuta presentazione dell'istanza dopo l'avvio dell'attività ispettiva formalmente reso noto al contribuente preclude la possibilità di accedere alla VD con riguardo all'oggetto, ai tributi e alle annualità interessati dall'intervento.

## **L'estensione dell'oggetto dell'attività ispettiva**

Secondo quanto sottolinea la circolare, è possibile che durante un'attività ispettiva emergano, nel corso degli approfondimenti dei dati e delle notizie già acquisiti nella fase dell'accesso o comunque durante l'esame documentale, ulteriori elementi di possibili violazioni che possono indurre a estendere le operazioni ispettive anche a profili diversi da quelli originariamente presi in considerazione.

Se ciò accade nel corso di una verifica o di un controllo nei confronti di un soggetto che abbia presentato istanza di VD dopo l'avvio dell'attività ispettiva, il reparto:

- si asterrà dall'approfondire gli elementi emersi e dal formulare eventuali rilievi concernenti aspetti oggetto dell'istanza di VD;
- trasmetterà tempestivamente gli elementi informativi acquisiti nel corso delle operazioni di verifica e controllo alla competente direzione dell'Agenzia, con la quale si terrà in contatto per conoscere per tempo eventuali motivi ostativi al perfezionamento della procedura [in relazione ai quali il contribuente potrà tuttavia aderire al ravvedimento operoso lungo, di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 1, comma 637, della L. 23.12.2014, n.190].

Se la procedura dovesse poi risultare inammissibile o non dovesse perfezionarsi, potrà essere valutata l'estensione dell'attività ispettiva, ovvero la riapertura della stessa laddove, nel frattempo, siano stati chiusi il controllo o la verifica fiscale.

Nel caso di indagini di polizia giudiziaria delegate in corso per violazioni penali tributarie di cui al D.Lgs. n. 74/2000, nei confronti di un contribuente che risulti aver prodotto istanza di adesione alla VD, verrà chiesto all'AG di valutare la possibilità di concedere il nulla osta per informare l'Agenzia delle Entrate in merito al fatto che:

- il contribuente che ha formulato richiesta di emersione ha già avuto formale conoscenza del procedimento penale a suo carico;

- il procedimento penale è relativo all'ambito oggettivo della procedura.

9 dicembre 2015

Fabio Carriolo