

Il parere dei grandi studi: procedura di rientro complessa e rischio di maggiori sanzioni

Voluntary disclosure atto II, autoliquidazione a ostacoli

DI GABRIELE VENTURA

Autoliquidazione delle imposte a ostacoli per la voluntary bis. La procedura necessaria per ottenere lo stesso regime sanzionatorio della prima tornata di rientro dei capitali, è infatti particolarmente complessa, con un'ampia probabilità di mancato riconoscimento da parte dell'Agenzia delle entrate. Il che 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.

Sono queste, in sintesi, le principali criticità legate alla voluntary bis a parere dei grandi studi di avvocati e commercialisti che stanno gestendo le pratiche dei soggetti «ritardatari». Coloro che non hanno preso il treno della prima voluntary disclosure e che ora hanno l'occasione per rimpatriare i capitali usufruendo di sanzioni ridotte.

È il caso, per esempio, dei soggetti che detengono patrimoni in quei paesi considerati black list al tempo della prima procedura, e che ora sono diventati «black list con accordo», con la possibilità quindi di accedere ai benefici. Inoltre, il fenomeno dei cosiddetti «Panama papers», secondo gli operatori, ha spinto anche gli ultimi «irriducibili» a regolarizzare la propria posizione.

Secondo **Alessandro Dragonetti**, managing partner e head of tax di Bernoni Grant Thornton, l'interesse riscontrato da parte dei soggetti che non hanno aderito alla prima voluntary è infatti «maggiore, soprattutto a seguito del fenomeno dei Panama papers, nonché con il delinearci delle scelte strategiche di talune banche estere che spingono sempre di più i clienti verso la regolarizzazione. Un ulteriore impulso deriva inoltre dalla norma italiana sulla segnalazione dei soggetti recentemente iscritti all'Aire».

Quanto alle criticità ancora aperte della nuova disciplina, secondo Dragonetti uno dei nodi ancora aperti «risiede nel metodo di autoliquidazione, necessario per ottenere il medesimo regime sanzionatorio della prima voluntary».

A parere di **Tancredi Marino**, partner di Pavia e Ansaldo, «tra gli aspetti problematici della nuova disciplina rientra certamente la tassazione prevista per la regolarizzazione dei contanti e dei valori al portatore, che salvo prova contraria, si presumono integralmente costituiti con redditi evasi nel 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti. Tale previsione, unitamente alla mancata valorizzazione dello strumento della dichiarazione sostitutiva del contribuente come controprova, rischia di rivelarsi un disincentivo all'accesso alla procedura per coloro che detengono contante o valori al portatore, magari costituiti in annualità risalenti e non più accertabili».

Rispetto alla prima voluntary, secondo Marino i miglioramenti sono comunque evidenti, dal punto di vista normativo. «Nella nuova versione», spiega, «il contribuente può, con opzione, provvedere alla «auto-liquidazione» degli oneri fiscali scaturiti dalla istanza di collaborazione volontaria. In caso di scostamento significativo rispetto al controllo poi effettuato da parte dell'Agenzia delle entrate, sono previste ulteriori sanzioni pecuniarie. Tuttavia, riteniamo che per

i professionisti che ben conoscono la materia, avvalersi di tale previsione possa costituire una opportunità poiché, a fronte di pratiche ben istruite e già «liquidate», l'Amministrazione finanziaria avrebbe tutto l'interesse ad archiviare rapidamente la pratica in argomento».

Infine, a parere del partner di Pavia e Ansaldo, l'interesse riscontrato da parte dei soggetti che non hanno aderito alla prima voluntary è aumentato. «Certamente», spiega, «l'ampliamento dell'elenco dei paesi considerati «black list con accordo» ai fini della procedura rende più vantaggioso l'accesso alla voluntary disclosure per quei contribuenti che, all'epoca della prima procedura, detenevano attività finanziarie e investimenti in paesi che non consentivano di accedere ai benefici in termini di riduzione delle sanzioni ed annualità accertabili, penso ad esempio alle Cayman».

La valutazione di **Gianluca Bocalatte**, partner di Biscozzi Nobili, rispetto alla voluntary bis «è in linea con quella relativa alla prima versione. Le criticità rimangono sostanzialmente le stesse, forse aumentano, se si pensa al

tema dei contanti o dei valori al portatore e, soprattutto, alla novità dell'autoliquidazione del quantum dovuto. Sarebbe stato opportuno affrontare in via legislativa almeno alcune delle problematiche emerse nel corso della disamina delle istanze presentate nel 2015, per evitare che le medesime questioni siano poi risolte dai singoli Uffici in maniera difforme caso per caso».

Rispetto all'interesse dimostrato dai soggetti che hanno perso il treno della prima voluntary, secondo Bocalatte «al momento non abbiamo la percezione di un numero elevato di soggetti interessati e siamo ben distanti dalla «frenesia» che aveva caratterizzato le settimane successive all'entrata in vigore della prima versione della Voluntary Disclosure, quando moltissime persone si sono attivate per informarsi e per valutare l'opportunità».

Probabilmente una valutazione definitiva su questo aspetto sarà possibile dopo le festività di fine anno e, soprattutto, dopo l'emanazione delle norme di attuazione e dei chiarimenti di prassi, che permettano ai potenziali interessati di avere un quadro più definito».

Il ruolo dei professionisti diventa ancor più delicato e oneroso

Con la nuova versione della voluntary disclosure il ruolo dei professionisti è sicuramente diventato più rilevante e delicato rispetto a quello della precedente procedura.

I professionisti, nell'accettare gli incarichi loro conferiti, dovranno analiticamente e approfonditamente vagliare i mandati ricevuti, analizzando il progresso tributario del contribuente assistito e verificando che le fattispecie sottoposte alla loro attenzione rientrino nelle ipotesi di non punibilità previste dall'art. 5-quinquies del dl 167/1990. Il rischio, tutt'altro che remoto, è infatti quello di essere incriminati per il nuovo delitto di utilizzo fraudolento della voluntary disclosure, previsto dall'art. 5-octies, comma 1, lett. i) del dl 167/1990.

Una prima valutazione che dovrebbe essere fatta dal professionista è il perché il contribuente non ha aderito alla prima fase della voluntary, verificando se le attività dichiarate possano rientrare tra quelle specificamente ammesse alla nuova procedura. In particolare, dovrebbe individuare il titolare effettivo dei fondi e verificare la dichiarazione sull'origine dei fondi fatta dal cliente, nonché le modalità e le circostanze di acquisizione dei contanti e dei valori al portatore oggetto della procedura. Il professionista dovrà farsi rilasciare l'autocertificazione sulla veridicità delle informazioni e documenti consegnati, sull'assenza di cause ostative all'accesso alla proce-

dura e sull'origine dei fondi derivanti da reati diversi da quelli scriminati, al fine di meglio garantirsi da possibili accuse penali.

Inoltre, non si può sottovalutare l'inciso, rectius minaccia, contenuto nel secondo periodo dell'art. 5-octies, comma 1, lett. i) del dl 167/1990, che ammette pacificamente il concorso materiale del reato di utilizzo fraudolento della procedura con quelli di riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio e trasferimento fraudolento di valori («(...) Resta ferma l'applicabilità degli articoli 648-bis, 648-ter, 648-ter.1 del codice penale e dell'articolo 12-quinquies del decreto legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito con modificazione dalla legge 7 agosto 1992, n. 356 e successive modificazioni»).

Tale inciso, peraltro, sembra ammettere che anche prima dell'introduzione della nuova fattispecie criminosa il contribuente e il professionista e/o l'intermediario a titolo di concorso avrebbero potuto commettere il delitto di riciclaggio attraverso la sanatoria di attività derivanti da reati non oggetto della garanzia penale. Questa interpretazione è, però, pacificamente contraria al principio d'irretroattività della legge penale costituzionalmente garantito e, pertanto, deve ritenersi che il contribuente, il suo professionista o l'intermediario coinvolto nella procedura potranno

essere incriminati per il delitto di utilizzo fraudolento della procedura di voluntary disclosure e dei reati di riciclaggio qualora tentino di sanare attività non soggette alla scriminante prevista dal decreto solo a partire dalla entrata in vigore del dl 193/2016, ossia dal 24 ottobre 2016.

Da ultimo, la nuova normativa dispone che i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, devono adempiere agli obblighi antiriciclaggio previsti dal dlgs 231/2007, in particolare raccogliendo, in sede di adeguata verifica della clientela, la dichiarazione dei contribuenti circa le modalità e le circostanze di acquisizione dei contanti e dei valori al portatore oggetto della VD. La falsa dichiarazione antiriciclaggio rilasciata al professionista e all'intermediario integra per il cliente un'altra ipotesi di reato, ossia quella di cui all'art. 55 del dlgs 231/2007.

Il rischio di autodenunciarsi. L'utilizzo della voluntary disclosure non offre un'immunità penale assoluta al contribuente che l'abbia utilizzata. Prima di aderirvi, pertanto, è bene analizzare quali siano gli effetti collaterali che da essa possono derivare. In particolare, come già nella VD introdotta dalla legge n. 186 del 2014, è stato previsto che l'Amministrazione Finanziaria ha l'obbligo di comunicare alle Procure della Repubblica territorialmente competenti l'apertura

delle procedure di collaborazione volontaria. Segnatamente, l'Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dalla avvenuta conclusione della procedura conciliativa ossia dal pagamento di quanto dovuto, deve dare comunicazione all'Autorità Giudiziaria «per l'utilizzo delle informazioni ai fini di quanto stabilito all'articolo 5-quinquies, comma 1, lettere a) e b) [...]». Bisognerà, dunque, verificare che dall'adesione alla VD non possano emergere elementi autoindiziatori inerenti a reati non sanati, che ben potrebbero determinare l'avvio di un procedimento a carico del contribuente. Il problema riguarda tutti i reati non coperti dalla condizione di non punibilità che dovessero emergere nel corso della procedura di collaborazione.

Altro aspetto problematico è quello relativo all'ipotesi in cui la procedura non va a buon fine. Tutti gli elementi autoaccusatori portati a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria che valore hanno?

Da ultimo, la legge non dice nulla sulle possibili responsabilità penali che potrebbero essere contestate alla società ex dlgs 231/2001, in particolare per i delitti di riciclaggio e autoriciclaggio.

Il rischio di salvare l'amministratore e far incriminare la società appare così un problema da valutare con attenzione.

Marcello Elia