

DOMANI CON IL SOLE 24 ORE

La guida al rientro dei capitali Regole, adempimenti e costi

Servizio ▶ pagina 41

Rientro dei capitali. Non punibili le fattispecie che sono legate alle dichiarazioni infedeli, all'omesso versamento di ritenute certificate o di Iva

La disclosure «salva» dai reati tributari

Ma sono escluse l'emissione di fatture false e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

Primo Ceppellini
Roberto Lugano

Uno degli effetti più importanti della disclosure è la sua ricaduta in termini di non applicabilità delle norme sui reati tributari. La disposizione è contenuta nel nuovo articolo 5 quinquies del decreto legge 167/90, introdotto proprio dalle norme sulla collaborazione volontaria.

Reati e soglie

Il riepilogo delle fattispecie penali che vengono disapplicate è il seguente (il riferimento è al decreto legislativo 74/00):

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti (articolo 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3);
- dichiarazione infedele (articolo 4);
- dichiarazione omessa (articolo 5);
- omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10 bis);
- omesso versamento di Iva (articolo 10 ter).

Alcuni di questi reati prevedono soglie minime; questi importi sono stati recentemente rivisti dal Dl 138/01, e l'articolo 2, comma 36 vicies bis di questo provvedimento prevede che i nuovi valori si applichino ai fatti successivi all'entrata in vigore della legge di conversione, quindi ai reati commessi dal 17 settembre 2011. Questo significa che gli importi interessano le dichiarazioni presentate da questa data: in linea di massima sono interessate le dichiarazioni relative all'anno 2010 e agli anni seguenti. Per il 2009, dichiarato nel settembre 2010, valgono le soglie precedenti, sempre che tale anno sia interessato dalla disclosure.

Attualmente, quindi, per la dichiarazione fraudolenta con fatture false non ci sono soglie minime, mentre nel caso di ricorso ad altri

artifici (falsa rappresentazione nelle scritture contabili e utilizzo di mezzi idonei a ostacolare l'accertamento) la soglia è di 30 mila euro di imposta evasa, congiuntamente con una rilevanza degli elementi attivi evasi superiore al 5% del totale o comunque a 1 milione di euro. Per la dichiarazione infedele le soglie sono 50 mila euro di imposta evasa e 10% del totale degli attivi o comunque 2 milioni di euro; per l'omessa dichiarazione si fa riferimento solo a 30 mila euro di imposta evasa. In linea di massima sono numeri che fanno scattare facilmente la soglia di rilevanza per il reato, quindi la copertura offerta dalla disclosure diventa particolarmente importante.

Le esclusioni

Come si può notare, nell'elenco mancano due fattispecie particolarmente delicate: emissione di fatture o altri documenti falsi (articolo 8) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11). La prima fattispecie può riguardare, tra l'altro, anche la diffusa situazione in cui il soggetto che emette le fatture di fatto coincide con quello che le utilizza (si pensi all'amministratore che tramite soggetti a lui riconducibili emette fatture false a favore della società da lui amministrata). Ricordiamo che, dal punto di vista giuridico, la fattispecie del contemporaneo accertamento dei reati previsti dall'articolo 2 (utilizzo di fatture false) e dall'articolo 8 (emissione di fatture false) è regolata dall'articolo 9 del decreto legislativo 74/00, che prevede, in estrema sintesi, la non punibilità "incrociata" a titolo di concorso nel reato. Su questo aspetto, però, alcune sentenze di Cassazione (n. 7324/2014, n. 19247/2012 e n. 47862/2011) dichiarano inapplicabile l'articolo 9 al caso in cui è la medesima persona a procedere in proprio sia all'emissione sia alla successiva utilizzazione

dei documenti.

L'altro aspetto, relativo alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, riguarda un reato che può essere contestato, in alcune circostanze, ai soggetti che si avvalgono della disclosure. È quasi ovvio ribadire che la rimozione di questi rischi darebbe maggiore sicurezza ai contribuenti e contemporaneamente maggiori probabilità di riuscita della manovra di rientro dei capitali.

Limiti e procedure

Per completare l'analisi degli aspetti con rilevanza penale del nuovo provvedimento, occorre ricordare due elementi. In primo luogo, come peraltro è corretto attendersi, la copertura dai reati opera limitatamente alle somme e agli importi che sono stati indicati nella dichiarazione di rientro. Resta impregiudicata la possibilità di perseguire il contribuente in relazione ad altre fattispecie non connesse alla disclosure (che invece, per quanto riguarda gli investimenti esteri, deve essere assolutamente onnicomprensiva). Per quanto riguarda la procedura, è espressamente previsto che l'amministrazione finanziaria comunichi all'autorità giudiziaria la conclusione della voluntary disclosure; questa comunicazione avverrà nei trenta giorni successivi al versamento di quanto dovuto da parte del contribuente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Il costo della voluntary disclosure

Negli esempi elaborati dalla Fondazione nazionale dei commercialisti si ipotizza che l'istanza sia presentata nel 2015 e che la procedura sia definita sulla base dell'invito a comparire di cui all'articolo 5, comma 1, Dlgs n. 218/1997 (riduzione a 1/6 delle sanzioni). In attesa di chiarimenti in ordine all'applicabilità degli istituti del cumulo giuridico, della continuazione e della progressione, il calcolo delle sanzioni è stato effettuato in base al cumulo materiale delle stesse

ESEMPIO 1) Privato con investimento di 1 milione di euro in Paese white list, effettuato nel 2006 in evasione di imposta, con rendimento annuo del 2,5%
 (lo stesso regime si applica in caso di investimento in un Paese black list - ad esempio Svizzera -, a condizione che quest'ultimo, entro 60 giorni dall'entrata in vigore della voluntary disclosure, stipuli con l'Italia un accordo sullo scambio di informazioni ex articolo 26 del modello Ocse e il contribuente autorizzi l'intermediario estero a trasmettere alle autorità fiscali italiane, su loro richiesta, i dati delle attività estere (disclosure con metodo analitico))

Periodo d'imposta	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totale
Redditi (rendimento 2,5%)	-	25.000	25.625	26.265,63	26.922,27	27.595,32	28.285,21	28.992,34	-
Investimento estero black list al 31/12	1.000.000	1.025.000	1.050.625	1.076.890,63	1.103.812,90	1.131.408,22	1.159.693,43	1.188.685,77	-
Imposta sostitutiva (27%; 20% x 12/13)	-	-	-	-	7.269,01	7.450,74	5.657,04	5.798,47	-
Irpef e relative addizionali (45%)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Irap	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Iva	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Totale imposte	-	-	-	-	7.269,01	7.450,74	5.657,04	5.798,47	26.175,26
Interessi (3,50%)	-	-	-	-	1.017,66	782,33	395,99	202,95	2.398,93
Sanzioni quadro RW	-	-	-	-	5.519,07	5.657,04	5.798,47	5.943,43	-
Sanzioni infedele dichiarazione	-	-	-	-	908,63	931,34	707,13	724,81	-
Totale sanzioni	-	-	-	-	6.427,70	6.588,38	6.505,60	6.668,24	26.189,92
Costo voluntary disclosure	-	-	-	-	14.714,37	14.821,45	12.558,63	12.669,66	54.764,11
Costo voluntary disclosure (% su invest. al 2013)	-	-	-	-	-	-	-	-	4,61%

ESEMPIO 2) Privato con investimento di 1 milione di euro in Paese black list (senza scambio d'informazioni), effettuato nel 2006 in evasione di imposta, con rendimento annuo del 2,5% (disclosure con metodo analitico e rimpatrio)

Periodo d'imposta	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totale
Redditi (rendimento 2,5%)	-	25.000	25.625	26.265,63	26.922,27	27.595,32	28.285,21	28.992,34	-
Investimento estero black list al 31/12	1.000.000	1.025.000	1.050.625	1.076.890,63	1.103.812,90	1.131.408,22	1.159.693,43	1.188.685,77	-
Imposta sostitutiva (27%; 20% x 12/13)	-	6.750	6.918,75	7.091,72	7.269,01	7.450,74	5.657,04	5.798,47	-
Irpef e relative addizionali (45%)	450.000	-	-	-	-	-	-	-	-
Irap	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Iva	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Totale imposte	450.000	6.750	6.918,75	7.091,72	7.269,01	7.450,74	5.657,04	5.798,47	496.935,73
Interessi (3,50%)	126.000	1.653,75	1.452,94	1.241,05	1.017,66	782,33	395,99	202,95	132.746,67
Sanzioni quadro RW	8.333,33	8.541,67	10.506,25	10.768,91	11.038,13	11.314,08	11.596,94	11.886,86	-
Sanzioni infedele dichiarazione	75.000	1.125	1.729,69	1.772,93	1.817,25	1.862,69	1.414,26	1.449,62	-
Totale sanzioni	83.333,33	9.666,67	12.235,94	12.541,84	12.855,38	13.176,77	13.011,20	13.336,48	170.157,61
Costo voluntary disclosure	659.333,33	18.070,42	20.607,63	20.874,61	21.142,05	21.409,84	19.064,23	19.337,90	799.840,01
Costo voluntary disclosure (% su invest. al 2013)	-	-	-	-	-	-	-	-	67,29%

ESEMPIO 3) Imprenditore con investimento di 1 milione di euro in Paese black list (senza scambio d'informazioni), effettuato nel 2006 in evasione di imposta, con rendimento annuo del 2,5% (disclosure con metodo analitico e rimpatrio)

Periodo d'imposta	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Totale
Redditi (rendimento 2,5%)	-	25.000	25.625	26.265,63	26.922,27	27.595,32	28.285,21	28.992,34	-
Investimento estero black list al 31/12	1.000.000	1.025.000	1.050.625	1.076.890,63	1.103.812,90	1.131.408,22	1.159.693,43	1.188.685,77	-
Imposta sostitutiva (27%; 20% x 12/13)	-	6.750	6.918,75	7.091,72	7.269,01	7.450,74	5.657,04	5.798,47	-
Irpef e relative addizionali (45%)	450.000	-	-	-	-	-	-	-	-
Irap (4,25%)	42.500	-	-	-	-	-	-	-	-
Iva (20%)	200.000	-	-	-	-	-	-	-	-
Totale imposte	692.500	6.750	6.918,75	7.091,72	7.269,01	7.450,74	5.657,04	5.798,47	739.435,73
Interessi (3,50%)	193.900	1.653,75	1.452,94	1.241,05	1.017,66	782,33	395,99	202,95	200.646,67
Sanzioni quadro RW	8.333,33	8.541,67	10.506,25	10.768,91	11.038,13	11.314,08	11.596,94	11.886,86	-
Sanzioni infedele dichiarazione	115.416,67	1.125	1.729,69	1.772,93	1.817,25	1.862,69	1.414,26	1.449,62	-
Totale sanzioni	123.750	9.666,67	12.235,94	12.541,84	12.855,38	13.176,77	13.011,20	13.336,48	210.574,28
Costo voluntary disclosure	1.010.150	18.070,42	20.607,63	20.874,61	21.142,05	21.409,84	19.064,23	19.337,90	1.150.656,68
Costo voluntary disclosure (% su invest. al 2013)	-	-	-	-	-	-	-	-	96,8%

Fonte: Fondazione Nazionale dei Commercialisti