

## “VOLUNTARY DISCLOSURE”: ANALISI DI VANTAGGI E CRITICITÀ PER UNA SCELTA CONSAPEVOLE

di Fernando Del Nero<sup>[1]</sup>, e Filippo Dami<sup>[2]</sup>

*Dopo l’emanazione della [circolare n. 10/E del 2015](#), sono entrate nel vivo le valutazioni concernenti l’opportunità per i contribuenti di accedere alla procedura di collaborazione volontaria. Diventano, quindi, di stretta attualità le considerazioni che, invero, non riguardano soltanto la **determinazione del costo della regolarizzazione** (anche nel confronto con altre opzioni presenti nell’ordinamento e, almeno apparentemente, alternative alla “disclosure”) e l’individuazione delle **dinamiche procedurali** della medesima, ma, più in generale, talune riflessioni circa i caratteri di un mutato **contesto internazionale**, che, di fatto, renderà molto **rischioso** il tentativo di **mantenere una illecita “esterovestizione”** delle proprie attività.*

### Riferimenti

Circolare 13 marzo 2015 n. 10/E, epigrafe

Sommario: [La posizione fiscale del contribuente e le valutazioni di convenienza nell’accesso alla procedura - Il \(difficile\) confronto tra strumenti alternativi di regolarizzazione degli illeciti del contribuente - Il carattere “istruttorio” della collaborazione volontaria - Considerazioni conclusive](#)

Con la pubblicazione della circolare dell’Agenzia delle entrate n. 10/E del 13 marzo 2015, contenente le prime indicazioni sulla procedura di collaborazione volontaria introdotta dalla [Legge 15 dicembre 2014 n. 186](#), si è arricchito il quadro delle “fonti” disponibili per valutare l’opportunità di sanare le infedeltà dichiarative commesse nel passato usufruendo di rilevanti benefici premiali<sup>[1]</sup>.

In un mutato contesto internazionale, orientato a perseguire con sempre maggiore determinazione l’evasione fiscale, in particolare i fatti di frode collegata ai fenomeni di “esterovestizione”<sup>[2]</sup>, la collaborazione volontaria può certamente rappresentare una valida alternativa, tra quelle previste dall’ordinamento, per uscire dall’illegalità ed evitare pesantissime conseguenze in termini di inasprimento delle sanzioni amministrative e penali, anche (e, per certi versi, soprattutto) alla luce dell’introduzione del reato di autoriciclaggio (art. 648-ter c.p.), che, è bene ricordarlo, può essere contestato anche a distanza di anni dall’illecito fiscale che al medesimo si collegi<sup>[3]</sup>.

In quest’ottica la c.d. *voluntary* ha, d’altra parte, accelerato la conclusione di tre importanti accordi per lo scambio di informazioni a fini fiscali, rispettivamente con la Svizzera (in data 23 febbraio 2015), con il Principato del Liechtenstein (il 26 febbraio 2015) e con il Principato di Monaco (il 2 marzo 2015), ossia tre Paesi notoriamente molto “frequentati”, sino al recente passato, dai nostri connazionali dediti a tentare di occultare i proventi dell’evasione. Tali accordi aumentano indubbiamente l’appetibilità dell’accesso alla procedura di collaborazione e, per altro verso, rendono molto rischioso il tentativo di continuare a celare posizioni che, nell’ambito di questi Paesi, siano (o siano state ancora recentemente) detenute.

Non si può, per altro verso, non considerare come, nei protocolli aggiuntivi sottoscritti con Monaco e con il Liechtenstein, venga stabilito che i rispettivi intermediari finanziari chiederanno ai titolari di conto corrente residenti in Italia il rilascio, entro la data di scadenza del programma di collaborazione volontaria, di una specifica autorizzazione che dimostri l’adesione alla procedura, ovvero di fornire una risposta positiva circa la regolarità delle attività depositate secondo la legislazione tributaria italiana, in assenza delle quali verrà attivato lo scambio automatico per una pluralità di contribuenti specificatamente individuati (richieste di gruppo).

Tutto questo, d’altra parte, da apprezzarsi sullo sfondo del consolidarsi di un orientamento della giurisprudenza di legittimità che, con le ordinanze nn. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015 in tema di rilevanza probatoria della c.d. Lista Falciani, ha dichiaratamente aperto ad un utilizzo ampio da parte dell’Amministrazione finanziaria di qualsiasi elemento che abbia valore indiziario della condotta evasiva del contribuente, anche quando l’acquisizione del medesimo appaia, almeno *prima facie*, di dubbia legittimità sul piano procedimentale, trovandosi a tal fine un limite soltanto: (i) nelle ipotesi di inutilizzabilità espressamente

stabilita dal legislatore; (ii) o in quelle in cui l'acquisizione abbia comportato una violazione diretta dei diritti del contribuente stesso (che nel caso specifico non è stata ravvisata)<sup>[4]</sup>.

## La posizione fiscale del contribuente e le valutazioni di convenienza nell'accesso alla procedura

Sulla scorta di queste considerazioni di carattere generale, è quindi possibile sviluppare qualche riflessione circa le valutazioni che molti contribuenti (ed i loro professionisti) sono in questi giorni chiamati ad affrontare nella scelta di avvalersi o meno delle disposizioni previste dalla **Legge n. 186/2014**. Ciò anche in considerazione del recente ampliamento delle possibilità che il nostro ordinamento, a regime, riconosce per la "correzione" di errori ed omissioni che il contribuente abbia commesso nell'adempimento dei propri obblighi impositivi<sup>[5]</sup> e che, almeno *prima facie*, sembrano rappresentare delle possibili alternative alla procedura individuata dalla **Legge n. 186/2014**.

Premesso che non è ravvisabile una regola generale immediatamente utilizzabile per ritenere preferibile la collaborazione volontaria rispetto ad altri strumenti con analoghe finalità, ciò che risulta, sicuramente, decisivo ai fini di un simile apprezzamento è la puntuale ricostruzione della posizione storica che, a livello fiscale, ha caratterizzato il contribuente e dalla quale, invero, possono emergere elementi determinanti a far propendere verso la medesima<sup>[6]</sup>. In proposito assumerà diretta rilevanza la considerazione:

- della natura e della consistenza degli *asset* costituiti o detenuti all'estero;
- della "natura" (*no black list*, *black list con accordo*, *black list*) dello Stato Estero di detenzione;
- della presenza di soggetti interposti, cointestatari, delegati e coobbligati solidali d'imposta;
- degli eventuali soggetti collegati ai fini del monitoraggio fiscale o con il reddito sottratto ad imposizione<sup>[7]</sup>;
- dei periodi di imposta ancora accertabili in cui sono stati costituiti e/o detenuti gli investimenti;
- della determinazione dei redditi correlati alle attività estere distinti per anno secondo la specifica tipologia (plusvalenze, dividendi, interessi, ecc.) per il corretto calcolo delle imposte e delle sanzioni da versare;
- degli eventuali maggiori imponibili non connessi con le attività estere;
- della presenza di periodi con infedeltà o omissioni dichiarative che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'**art. 331 c.p.p.** per uno dei reati previsti dal **D.Lgs. n. 74/2000**, per i quali opera il raddoppio dei termini;
- della verifica della esistenza di cause ostative relative all'ambito oggettivo della procedura, quali: a) l'inizio di accessi, ispezioni o verifiche, b) l'inizio di altre attività amministrative di accertamento, c) la condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie;
- dell'acquisizione della documentazione estera comprovante tutti i movimenti (incrementi e decrementi) delle attività e/o degli investimenti costituiti o detenuti all'estero, nonché le eventuali deleghe di firma.

Le evidenze acquisite al riguardo assumeranno una importanza decisiva: a) sia per apprezzare le "dinamiche" della fattispecie, al fine di considerare, tra l'altro, la sua "compatibilità" con la disciplina della c.d. *voluntary* e il suo utile inquadramento nel contesto di quest'ultima; b) che per la determinazione dell'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi dovuti, funzionale tanto per "prezzare" il costo della scelta che, laddove possibile, per valutare la convenienza di accedere a forme alternative di definizione degli illeciti perpetrati.

## Il (difficile) confronto tra strumenti alternativi di regolarizzazione degli illeciti del contribuente

Proprio l'ultima delle questioni ora accennate merita un approfondimento. Il confronto tra i diversi strumenti attualmente disponibili per la regolarizzazione della posizione fiscale del contribuente non può limitarsi ad un mero apprezzamento di convenienza economica.

Sembra, anzi, chiaro come: a) il carattere "straordinario" della procedura di collaborazione volontaria, b) il suo specifico ambito applicativo e, soprattutto, c) le sue ampie conseguenze "premiali", specie sotto il profilo penale, implicino che per certi versi sia addirittura fuorviante parlare di una sua "alternatività" rispetto alle altre soluzioni "tradizionali" di ravvedimento (o di acquiescenza alle pretese avanzate dall'Amministrazione finanziaria) con le quali, a ben vedere, potrà essere confrontata solo in alcune ipotesi molto "lineari" che, invero, denotano comportamenti pregressi del contribuente cui si collega una attenuata rilevanza dell'illecito commesso.

Il ricorso al ravvedimento ordinariamente previsto nel nostro sistema tributario andrà semmai, valutato proprio come soluzione diretta alla rimozione (grazie al suo ampio spettro applicativo) di cause ostative che (apparentemente) non consentirebbero l'accesso alla *disclosure*<sup>[8]</sup> e, dunque, in un rapporto di correlazione con quest'ultima, piuttosto che di sua (ipotizzabile) alternativa; così come lo stesso sarà l'unica strada percorribile in quelle ipotesi nelle quali l'accesso alle previsioni della [Legge n. 186/2014](#) sia normativamente precluso.

In ogni caso, volendosi, con queste premesse, confrontare sul terreno dell'analisi comparativa tra i diversi istituti, si osserva come, ciò che connota la collaborazione volontaria è il suo carattere "eccezionale" e particolarmente premiale che ha, come spettro applicativo, tutti i periodi di imposta ancora accertabili alla data di presentazione della richiesta con riferimento alle violazioni commesse sino al 30 settembre 2014 e fatto comunque salvo che, riguardo alle stesse, non vi sia la formale conoscenza di attività istruttorie intraprese da parte del Fisco o procedimenti avviati al riguardo da parte dell'Autorità Giudiziaria.

Diversamente, attraverso il ravvedimento operoso (nella versione infine definita con la Legge di Stabilità 2015) è possibile regolarizzare (anche) solo alcune delle violazioni commesse e ciò risulta possibile, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, benché siano iniziate attività istruttorie (accessi, ispezioni e verifiche) o altre attività di accertamento o, addirittura, nel caso di già intervenuta constatazione delle violazioni da regolarizzare<sup>[9]</sup>.

Nel diverso contesto ora delineato, entrambi gli istituti (come anche l'acquiescenza alle pretese impositive che vengano avanzate da parte della stessa Amministrazione finanziaria) comportano una riduzione delle sanzioni dovute che, nella procedura di collaborazione volontaria, interessa sia quelle riguardanti le violazioni sul monitoraggio fiscale, sia quelle per l'omessa o infedele dichiarazione dei maggiori redditi.

In tutte le ipotesi di cui si discute sono, ovviamente dovute, le imposte collegate all'illecito commesso, ma soltanto per la *voluntary* è previsto, come noto, un meccanismo opzionale di determinazione forfettaria della tassazione che, nel caso di valore medio delle consistenze al 31 dicembre di ognuno dei periodi di imposta regolarizzati non superiore a 2 milioni di euro, consente l'applicazione di una imposta sostitutiva del 27% sul rendimento presunto delle attività definito in misura pari al 5%. Tale sistema di calcolo, che tendenzialmente potrebbe essere meno conveniente della quantificazione analitica, presenta l'indubbio pregio di superare le (tipicamente rilevanti) difficoltà che potrebbero determinarsi nella puntuale ricostruzione di posizioni che hanno conosciuto un naturale dinamismo nel corso degli anni e per le quali non sempre è agevole (attraverso la documentazione che si riesca a recuperare presso gli intermediari stranieri) definire con precisione gli importi che diventano rilevanti ai fini impositivi.

Alla luce di queste dinamiche, sulla base di una serie di simulazioni effettuate sul piano numerico (e che sono già state da taluno prospettate in termini puntuali)<sup>[10]</sup>, è possibile sostenere che la *voluntary* risulti più semplice e, soprattutto, più conveniente rispetto al ravvedimento ed all'acquiescenza all'atto impositivo, quando oggetto della stessa sia un investimento statico (ad esempio un immobile) o l'emersione riguardi un solo periodo di imposta.

Al contrario, l'acquiescenza sembra più vantaggiosa rispetto a tutte le altre procedure, quando le annualità da definire sono più di una, e questo per effetto dell'abbattimento delle sanzioni dovuto al cumulo giuridico e al principio della continuazione. Va considerato, infatti, che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, gli accertamenti possono definirsi mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997, ovvero mediante accertamento con adesione. Ne consegue, come precisato anche dalla circolare n. 10/E, che in caso di regolarizzazione di violazioni relative a più tributi e a più periodi di imposta, per effetto dell'art. 12, comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, risulterà preclusa la (favorevole) applicazione di un'unica sanzione ridotta (cumulo giuridico) rispetto alla somma delle singole sanzioni comminate (cumulo materiale)<sup>641</sup>.

Di contro, andrà anche considerato, in chi vorrà cimentarsi con queste valutazioni comparative, che la limitazione temporale dei periodi di imposta oggetto di definizione riguardante i Paesi che hanno recentemente sottoscritto gli accordi per addivenire ad uno scambio di informazioni con l'Italia vale, al momento, esclusivamente per la *disclosure*, con la conseguenza che, in tali casi, l'ipotesi del ravvedimento dovrà confrontarsi con la necessità di considerarli a tutti gli effetti Paesi *black list*.

Un ulteriore aspetto che merita una particolare attenzione è poi quello, in parte già accennato, della (particolare) copertura penale che offre la *voluntary* per tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere specifici reati tributari che si collegano alla posizione regolarizzata.

Si consideri, al riguardo, che anche il pagamento integrale delle imposte e delle sanzioni a seguito di acquiescenza o di ravvedimento operoso non estingue tali reati, ma comporta solo l'applicazione delle attenuanti previste dall'art. 13 del richiamato D.Lgs. n. 74/2000. Ed in effetti, la scelta legislativa di escludere la punibilità dei delitti dichiarativi tributari, di omesso versamento di ritenute e dell'IVA, nonché dei reati di riciclaggio, di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di autoriciclaggio, commessi in relazione ai suddetti reati tributari, rappresenta proprio l'elemento incentivante verso questa soluzione.

Pertanto, nelle situazioni in cui la condotta criminosa comporta il superamento delle soglie di rilevanza penale, con obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p., la *voluntary* diventa l'unica opzione perseguibile, ancorché più onerosa.

In relazione a tale ultimo profilo, occorre altresì evidenziare che, come riferito nella circolare n. 10/E, il raddoppio dei termini decadenziali (per le annualità dal 2004 per la dichiarazione omessa o 2006 per quella infedele) stabilito dall'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, opera a prescindere dal fatto che il perfezionamento della procedura di *voluntary* comporti la "copertura" dei reati tributari e venga meno, conseguentemente, l'obbligo di comunicare la notizia di reato. Senza entrare nel merito dell'adeguatezza della scelta del legislatore, è comunque da salutare con favore l'approvazione, da parte del Consiglio dei Ministri del 21 aprile scorso, del Decreto che attua anche la delega fiscale in materia di raddoppio dei termini di accertamento. Superando la normativa vigente (che molti dubbi aveva generato) il Decreto prevede, invero, che il raddoppio dei termini in presenza di un reato sia possibile a condizione che la denuncia all'Autorità Giudiziaria sia inoltrata entro i termini ordinari di decadenza dell'azione accertativa. Si tratta, quindi, di un intervento destinato ad incidere in maniera significativa sulle scelte di quanti si sarebbero trovati a dover regolarizzare con la collaborazione volontaria anche periodi di imposta oggi definitivamente chiusi e costituisce un ulteriore incentivo alla *disclosure*.

Sempre in un'ottica di economicità, si tratta di attendere se sarà confermato anche l'innalzamento dell'ammontare delle soglie di rilevanza penale per il delitto di infedele dichiarazione, con un conseguente, ulteriore, effetto incentivante alla *voluntary*.

Un discorso a parte (in termini di costo della procedura) merita la (non agevole) gestione della procedura che, in ogni caso, non pare poter rappresentare un elemento decisivo della scelta. Sono, invero, ormai a tutti ben presenti le difficoltà che si incontreranno nella raccolta della numerosa documentazione necessaria per ricostruire tutti i flussi finanziari e reddituali e che, invero, non si riscontrano (almeno in questa loro evidenza) nelle altre ipotesi di "regolarizzazione" e nelle collegate attività che, certamente, potranno assumere per la *disclosure* contorni di particolare rilevanza ed impegno per chi dovrà assistere al riguardo il contribuente.

## Il carattere "istruttorio" della collaborazione volontaria

Nella valutazione sull'opportunità di attivare la collaborazione volontaria (e nella definizione dei relativi calcoli "di convenienza") non si potrà, peraltro, in alcun modo prescindere dalla considerazione circa i caratteri procedurali della stessa, i cui risvolti dovranno, anzi, essere oggetto di una circostanziata evidenza che dovrà essere data dai professionisti ai contribuenti assistiti nelle loro scelte al riguardo.

Quella definita nella [Legge n. 186/2014](#) non è, infatti, diversamente dai passati "scudi fiscali" (ai quali, specie i non addetti ai lavori, continuano invece, impropriamente ad accomunarla), una misura "condonistica" che si chiude con il pagamento di un determinato *quantum*, bensì un vero e proprio procedimento di accertamento:

(i) nel quale l'Amministrazione finanziaria mantiene inalterate tutte le proprie prerogative ed i propri poteri istruttori;

(ii) caratterizzato solo per il fatto di essere avviato grazie al comportamento spontaneo del contribuente che, fornendo le informazioni e i documenti normativamente previsti (e cooperando poi con l'Ufficio nella definizione delle correlate conseguenze impositive), ottiene, per questo, in caso di positivo esito, talune specifiche misure premiali sotto il profilo sanzionatorio nell'ottica che, a livello sistematico, connota le ipotesi tipiche dei procedimenti di acquiescenza e adesione che, infatti, costituiscono la sede "naturale" di definizione della *disclosure*.

Se questo è vero, significa che tutte le informazioni prodotte potranno (anzi, dovranno, nell'ottica della doverosità dell'azione accertatrice che connota la stessa Amministrazione finanziaria) essere (esse stesse) fonte di innesco di ulteriori e diverse attività di rettifica della posizione anche di soggetti diversi da quello al quale la *disclosure* si riferisce.

Proprio il coinvolgimento di questi ultimi dovrà essere oggetto di puntuale considerazione, essendo necessario valutare l'opportunità di una loro contestuale, immediata, partecipazione in chiave collaborativa, piuttosto che lasciare che sia l'Ufficio ad avanzare le relative pretese impositive.

L'esempio più semplice in tal senso è, certamente, quello della persona fisica che detenga disponibilità estere non dichiarate accumulate grazie a sovrappuntazioni di acquisti o di contabilizzazioni di operazioni inesistenti operate dalla società di cui sia socio. In questo caso, nel dovuto spirito di completezza, spontaneità e veridicità che deve necessariamente connotare la *voluntary*, il contribuente dovrà dare, nella relazione che invierà all'Ufficio, documentata evidenza di tale situazione. La conseguenza chiara che ne discenderà sarà l'impossibilità di non poter non attivare, correlativamente, la regolarizzazione della posizione della società che, è immaginabile, sarà lo stesso Ufficio a "sollecitare" nel contraddittorio che certamente si concretizzerà in seguito alla iniziale evidenza che gli sia stata fornita.

Prendendo lo spunto da questo esempio è chiaro intuire quali e quanti risvolti la *disclosure* potrà generare, schiudendosi un vero e proprio reticolato di controlli sulle molteplici posizioni "scoperte" grazie alla "autodenuncia" di un contribuente.

Non sembra, d'altra parte, che vi siano limiti che potrebbero essere opposti, a livello sistematico, all'utilizzo generalizzato di simili informazioni che, invero, nei confronti di soggetti terzi rispetto a quello che attiva la *voluntary*, potranno trovare una rilevante limitazione solo se riferiti a situazioni territorialmente collegate a Paesi non collaborativi, essendo in tal caso facilmente opponibile l'impossibilità oggettiva per l'Amministrazione finanziaria di verificarne l'attendibilità.

Ma non basta. Deve essere chiaro a chi attiva la collaborazione volontaria che tutti i relativi fascicoli saranno necessariamente trasmessi da parte degli Uffici all'Autorità Giudiziaria, che sola ha il potere di valutare se dai medesimi emergano fattispecie di reato diverse da quelle "coperte" dal positivo esito del procedimento in questione (si pensi, tra gli altri, ai reati societari e fallimentari). In tal senso, le valutazioni di un esperto penalista saranno indispensabili, perché gli scenari che potrebbero schiudersi sono certamente complessi<sup>[12]</sup>.

Sullo sfondo di queste considerazioni restano, d'altra parte, quelle che un'attenta dottrina ha efficacemente definito le "crisi di collaborazione"<sup>[13]</sup>. Dal momento che quello di cui si discute è, come detto, un procedimento accertativo è, infatti, ovvio che dal medesimo, per quanto necessariamente connotato da una

piena cooperazione e da una (necessaria) reciproca fiducia tra parte pubblica e privata, potranno emergere situazioni patologiche da risolversi in una successiva fase contenziosa<sup>[14]</sup>.

Tra queste, quella di rifiuto a dar corso alla collaborazione rappresenta certamente la più complessa. Oltre, infatti, ad altri profili rilevanti (ad esempio l'effettiva impugnabilità dell'eventuale "silenzio" serbato dall'Ufficio di fronte alla originaria richiesta), viene spontaneo interrogarsi sulle conseguenze di una successiva impugnazione dell'avviso di accertamento che venga notificato da parte del contribuente che, in sede di ricorso, chieda in via preliminare al giudice di pronunciarsi sulla legittimità del diniego; con la conseguenza, in caso di favorevole giudicato, di dover comprendere come possa essere gestita la (successiva) definizione della *disclosure* in un tempo nel quale (magari) già avranno avuto corso anche i correlati procedimenti penali (in parte, però, "coperti" dalla - illegittimamente - negata *voluntary*).

## Considerazioni conclusive

A ben vedere, peraltro, la scelta di avvalersi della collaborazione volontaria prescinde, almeno in parte, dalle valutazioni (anche comparative rispetto ad altri istituti) che si sono qui sinteticamente delineate e dal timore delle possibili criticità che pure, come accennato, alla stessa sono indubbiamente sottese.

Bisogna, infatti, considerare che la medesima rappresenta (forse) l'ultima possibilità di regolarizzare gli illeciti collegati alla detenzione di attività "esterovestite", sia con lo scopo di evitare le (notevolmente incrementate) conseguenze sanzionatorie (specie sotto il profilo penale) di tali condotte, che per garantirsi l'effettiva utilizzabilità delle somme disponibili.

L'ormai inarrestabile processo di assistenza amministrativa tra gli Stati, comporterà, infatti, che coloro che intenderanno restare "nell'ombra" dovranno organizzarsi per realizzare una sorta di "nomadismo fiscale" che, pian piano, li porterà a stabilirsi (sempre temporaneamente) in Paesi nei quali la mancata trasparenza sul piano impositivo sarà bilanciata da altri (e spesso ben più consistenti) rischi. Per altro verso, poi, le sempre più efficaci forme di monitoraggio dei flussi finanziari destinati agli acquisti definiti dalla nostra legislazione, implicheranno la (quasi) completa impossibilità di utilizzare i denari illeciti anche nelle ipotesi in cui venga trovata una qualche forma di rimpatrio.

Il che, almeno nell'ottica di scrive, dovrebbe far presumere per un successo della *voluntary disclosure* che, forse, sarebbe ancor più rilevante se agli operatori sarà concesso un po' di tempo in più rispetto a quello ad oggi previsto.

Note:

<sup>[1]</sup> *Dottore commercialista in Carrara, Componente della Commissione Trust CNDCEC*

<sup>[2]</sup> *Professore Aggregato di Diritto Tributario nell'Università di Siena*

<sup>[3]</sup> Per una considerazione dei profili generali della procedura di collaborazione volontaria, nell'ormai ampia bibliografia, cfr., tra gli altri, A. Tommasini, "Voluntary disclosure' finalmente al via", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 9 ss.; M. Piazza, M. Bono e M. Folli, "Collaborazione volontaria: la procedura", in *il fisco*, 2015, pag. 333; P. Valente, S. Mattia, "L'istituto della 'collaborazione volontaria': profili procedurali ed aspetti sanzionatori", in *Fiscaltà & Commercio internazionale*, 2015, pag. 14. Relativamente agli aspetti penali, specie in considerazione delle molte fattispecie "non coperte", si vedano le puntuali considerazioni di A. Perini, "Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili", in *il fisco*, 2015, pag. 348.

<sup>[4]</sup> Si evidenzia che il 29 ottobre 2014, 51 Paesi, tra cui l'Italia, hanno sottoscritto, in base all'art. 6 della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, un accordo per l'implementazione del nuovo standard unico globale per lo scambio automatico di informazioni (*Common Reporting Standard*, elaborato dall'OCSE) a partire dal 2017. Su questi profili si vedano le considerazioni di G. Corasaniti, "Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 1361.

<sup>[3]</sup> Per una prima analisi sui contorni del nuovo reato di autoriciclaggio, con particolare riferimento ai suoi rapporti con i reati tributari, cfr. I. Caraccioli, "L'incerta definizione del reato di autoriciclaggio", in *il fisco*, 2015, pag. 354.

<sup>[4]</sup> Le due ordinanze riguardanti l'utilizzo della c.d. Lista Falciani pongono una serie di spunti di riflessione sui quali si aprirà certamente, nel corso dei prossimi mesi, un ampio dibattito. La posizione espressa dalla Corte di cassazione mostra, in effetti, di giungere a conclusioni che, almeno ad una prima lettura, pongono molti dubbi sul piano strettamente sistematico. Per un primo commento critico in tal senso, cfr. A. Iorio, "Un giudizio discutibile figlio di regole incerte", in *Il Sole 24 - Ore* del 29 aprile 2015, pag. 39.

<sup>[5]</sup> Si intende riferirsi al consistente ampliamento delle possibilità di accesso all'istituto del c.d. ravvedimento operoso operato con l'art. 1, comma 637 della **Legge 23 dicembre 2014, n. 190** (c.d. Legge di Stabilità 2015) i cui contenuti sono stati commentati, tra gli altri, da A. Giovannini, "Il nuovo ravvedimento operoso: il 'Fisco amico' e il 'condono permanente'", in *il fisco*, 2015, pag. 315.

<sup>[6]</sup> Ciò, ovviamente, dando per scontata la preventiva verifica della sussistenza degli (stringenti) presupposti che, sia sul piano soggettivo che oggettivo, permettono l'accesso alle previsioni contenute nella **Legge n. 186/2014**.

<sup>[7]</sup> Sul punto v. C. Romano, D. Conti e G. Faustini, "I rapporti (problematici) tra 'voluntary disclosure' e monitoraggio fiscale", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 1294.

<sup>[8]</sup> È il caso, già evidenziato in dottrina, in cui il contribuente abbia ricevuto un processo verbale di constatazione e lo definisca ai sensi dell'art. 13 del **D.Lgs. n. 472/1997** per eliminare l'impedimento all'accesso alla collaborazione volontaria. Cfr., in tal senso, A. Tommasini, "Voluntary disclosure" finalmente al via, op. cit., pag. 9.

<sup>[9]</sup> Non è, possibile accedere al ravvedimento solo se si è verificata la notifica di un avviso di accertamento o liquidazione, di una comunicazione di irregolarità (avviso bonario) di cui agli artt. **36-bis** e **36-ter** del **D.P.R. n. 600/1973** e **54-bis** del **D.P.R. n. 633/1972**, nonché di un atto di recupero di crediti di imposta indebitamente fruiti o di irrogazione di sanzioni.

<sup>[10]</sup> Le si vedano, ad esempio, sviluppate in C. Sallustio, "*Voluntary Disclosure*, ravvedimento operoso e acquiescenza. Quale strada percorrere?", in *Consultalex.it*, marzo 2015.

<sup>[11]</sup> Per consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria, tale chiusura trova applicazione anche quando la *disclosure* si perfezioni con l'adesione all'invito al contraddittorio. Cfr., al riguardo, le circolari n. 4/E del 16 febbraio 2009 e n. 10/E del 13 marzo 2015.

<sup>[12]</sup> Si pensi, ad esempio, alla posizione di colui che, con una serie di operazioni, abbia creato fondi personali esteri sottraendoli alla gestione di una società che si trovi in una attuale situazione di crisi prossima a sfociare in una procedura concorsuale.

<sup>[13]</sup> Così P. Laroma Jezzi, "La 'crisi di collaborazione' nella procedura di collaborazione volontaria", in *Corr. Trib.*, pag. 979 ss.

<sup>[14]</sup> Le si vedano puntualmente commentate da P. Laroma Jezzi, op. ult. cit., pag. 979 e ss. Riguardo alle ipotesi contenziose scaturenti dalla procedura di collaborazione volontaria v., anche, G. Maisto, "Procedura di collaborazione volontaria: oggetto, soggetti, riduzione delle sanzioni", in AA. VV., *Voluntary Disclosure - Guida pratica*, Milano, 2015, pag. 20.