

Con la voluntary disclosure copertura penale allargata

Effetti voluntary estesi agli imponibili correlati ad attività dichiarate per cui sia scaduto il termine per l'accertamento

/ Stefano COMELLINI e Maurizio MEOLI

Ai fini della **causa di non punibilità** di cui all'art. 5-*quinquies* comma 2 del DL n. 167/90 (per i reati *ex artt.* 2, 3, 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* del DLgs. 74/2000, 648-*bis* e 648-*ter* c.p.), il DLgs. in tema di **"certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente"**, approvato venerdì scorso dal Consiglio dei Ministri, prevede che si considerino **oggetto** della procedura di **collaborazione volontaria anche gli imponibili**, le imposte e le ritenute "correlati" alle attività dichiarate nell'ambito della stessa e per i quali sia **scaduto il termine per l'accertamento** (art. 2 comma 4).

La disposizione intende coordinare le norme in materia di *voluntary disclosure* con le modifiche introdotte allo stesso art. 2 del decreto, ai commi da 1 a 3, in tema di raddoppio dei termini, al fine di superare le **incertezze interpretative** connesse al **disallineamento temporale** tra termine di prescrizione dell'azione penale e termine di decadenza dell'accertamento tributario amministrativo.

La disciplina vigente in tema di **raddoppio dei termini** (art. 37 del DL 223/2006) prevede, infatti, che, in presenza di un reato tributario di cui al DLgs. 74/2000, i termini ordinari di decadenza dell'accertamento debbano essere **raddoppiati** (dal 31 dicembre del **quarto** anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione al 31 dicembre dell'**ottavo** anno successivo, ovvero, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, dal 31 dicembre del **quinto** anno successivo al 31 dicembre del **decimo** anno).

Tale norma, tuttavia, ha dato origine a una diffusa e assai discutibile prassi dell'Amministrazione finanziaria, consistente nella trasmissione della **notizia di reato** alla competente Procura della Repubblica, anche **una volta spirati** gli ordinari termini di accertamento, al fine di poter essere "rimessa in termini" e procedere, pertanto, al recupero di imponibile anche con riferimento a periodi di imposta ormai chiusi.

Pertanto, con la L. 23/2014 (art. 8, comma 2), il legislatore ha delegato il Governo a prevedere che il **raddoppio** dei termini possa aver luogo **solo** in presenza di **effettivo invio della denuncia** "entro un termine correlato allo scadere del termine **ordinario** di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi".

Lo schema di decreto ha **ripreso** le indicazioni della legge delega.

Venendo al tema della *voluntary disclosure*, per i periodi di imposta per i quali sono **spirati** i termini di accertamento fiscale, ma ancora **non** è maturato il termine di **prescrizione**

penale (quindi, gli anni 2008 e 2009) la causa di **non punibilità**, come si è detto, richiede una **"correlazione"** alle medesime attività da cui sono scaturiti redditi, imposte e ritenute dichiarate ai fini della procedura di collaborazione volontaria (dal 2009/2010 al 2013).

Si tratta di una prospettazione che lascia aperti, a tutta evidenza, **ampi spazi di discrezionalità giurisprudenziale**, posto che sussiste un **disallineamento temporale** tra il momento di commissione del reato e il momento rilevante ai fini della *disclosure*.

Partiamo dal **caso più semplice**. Un contribuente ha evaso nel **2008**, integrando un reato fiscale coperto dalla *voluntary*, una somma che ha mantenuto nella sua disponibilità su un conto estero, **senza prelevamenti** di sorta. Aderendo alla procedura, posto che si tratta di attività dichiarata nell'ambito di essa, lo scudo penale copre anche il 2008.

Se, invece, il contribuente ha **speso il frutto dell'evasione** nello stesso anno 2008, non essendovi alcuna somma da regolarizzare, egli potrebbe essere **indagato e condannato** per il reato fiscale.

Stesso ragionamento per il caso in cui l'attività che viene regolarizzata sia un **immobile**. Si pensi a un soggetto con un immobile in **Svizzera** che viene dichiarato a un importo di 800.000 euro. Sempre nel 2008, il contribuente evade 300.000 euro, integrando un reato tributario. La circostanza che venga **regolarizzato il solo immobile** (perché il frutto dell'evasione nel frattempo è stato speso) dovrebbe **escludere** l'applicazione della **causa di non punibilità** perché le attività dichiarate non sono correlate agli imponibili evasi.

Più delicato è il caso in cui il contribuente abbia speso **solo una parte** delle somme frutto dell'evasione. Immaginiamo che l'importo evaso sia stato pari a **500 mila euro** e il contribuente abbia regolarizzato **solo 300 mila euro**, perché, nel frattempo, ha speso la differenza.

Qui l'applicabilità della causa di non punibilità dovrebbe derivare dal rinvio effettuato al comma 2 dell'art. 5-*quinquies* del DL 167/1990 ad opera dell'art. 2 comma 4 del decreto sulla certezza del diritto.

Il comma 2 appena citato copre infatti le **condotte** relative agli **imponibili**, alle **imposte** e alle **ritenute** oggetto della **collaborazione volontaria**. Quindi, con riferimento agli anni oggetto di *voluntary*, **non si pone** il problema delle somme spese perché lo scudo penale riguarda tutte le condotte.

L'art. 2 comma 4 del decreto sulla certezza del diritto consi-

dera oggetto di procedura anche **gli imponibili correlati** alle attività dichiarate nell'ambito della *voluntary* per i quali è scaduto il termine per l'accertamento. Senza ulteriori specificazioni, ci si sarebbe potuti interrogare sulla copertura di quei reati che hanno prodotto imponibili solo **parzialmente regolarizzati** in ambito *voluntary*. Il rinvio, però, al comma 2 dell'art. 5-*quinquies* del DL 167/1990 consente di afferma-

re che anche per le annualità non ancora prescritte dal punto di vista penale la causa di non punibilità riguarda **tutte le condotte**, a prescindere dall'entità regolarizzata.

Da ultimo, occorre osservare che i tempi della prescrizione penale sono ormai stretti e non è chiaro se e come **le Procure** riusciranno a valutare le **notizie di reato** che perverranno e il ricorrere o meno della specifica causa di non punibilità.