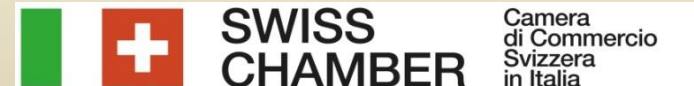


Reati tributari, autoriciclaggio e nuovi reati di falso e frode connessi alla Voluntary Disclosure

Milano, 13 Febbraio 2017
Sala Meili, Centro Svizzero di Via Palestro 2



Studio avvocato Markus W. Wiget

Piazza V Giornate , 10 – 20129 Milano
Tel.: +39-02.76316201 ric. aut. – Fax: +39-02.76406348

Parte I - Introduzione

Riapertura della Voluntary Disclosure

Art. 7 Decreto Legge 193/2016 (Legge di conversione n. 225/2016)
«Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria e norme collegate»



introduce l'**art. 5 octies** al **Decreto Legge 167/1990** (*Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori*)

Chi può avvalersi della procedura?

- ❑ le persone fisiche
- ❑ le società semplici ed equiparate (società semplici, trust, fondazioni)

a) V.D. Internazionale

- residenti in Italia (anche in uno solo degli anni oggetto di sanatoria)
- detentrici di investimenti e attività finanziarie all'estero o in Italia, suscettibili di produzione di redditi imponibili in Italia e non sottoposte a tassazione domestica in quanto non dichiarati.

b) V.D. Nazionale

residenti e non, che hanno violato gli obblighi dichiarativi con riferimento a: imposte dirette, sostitutive, Irap, Iva e sostituti di imposta

Chi non può avvalersi della procedura?

- ❑ i contribuenti che abbiano già presentato istanza in precedenza, anche per interposta persona

(**ad eccezione** dei soggetti già ammessi alla precedente V.D., i quali possono richiedere la V.D. 2.0 Internazionale, limitatamente alle violazioni per attività detenute all'estero in caso di precedente adesione alla V.D. Nazionale; V.D. Nazionale, limitatamente alle violazioni per attività detenute in Italia in caso di precedente adesione alla V. D. Internazionale)

- ❑ i contribuenti che hanno già avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di accertamenti o di **procedimenti penali**

Termini

I contribuenti hanno la possibilità di autoliquidare imposte, sanzioni, interessi relativi a cespiti **illecitamente detenuti**, ovvero, provenienti da **illeciti fiscali** commessi **fino al 30 settembre 2016**

se

- presentano l'istanza: **entro il 31 luglio 2017**
- presentano eventuali integrazioni: **entro il 30 settembre 2017**

Novità di particolare rilievo

- ❑ **Autodenuncia di denaro contante o valori al portatore - non proveniente da reati diversi dai reati tributari dichiarativi - detenuti in cassette di sicurezza** (procedura amministrata: attestazione contribuente/apertura e inventario con Notaio/versamento presso intermediario)
- ❑ **Autoliquidazione delle imposte da parte del contribuente** (con il vantaggio di riduzione del 10% rispetto alla liquidazione d'ufficio)
- ❑ **Nuovo reato di fraudolenta emersione di attività finanziarie e patrimoniali**

Parte II - Aspetti penali

Esclusione della punibilità penale

A. Applicabilità solo ai reati tributari «dichiarativi» (D.Lgs.74/2000)

Ai sensi dell'art. 5-quinquies della L.167/1990 è esclusa la punibilità per i seguenti reati tributari:

Art. 2: *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*

Art. 3: *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*

Art. 4 : *Dichiarazione infedele*

Art. 5: *Omessa dichiarazione*

Art. 10-bis: *Omesso versamento di ritenute certificate*

Art. 10-ter: *Omesso versamento di IVA*

Rimangono punibili i reati tributari «non dichiarativi»

Art. 8: *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*

Art. 10: *Occultamento o distruzione di documenti contabili*

Art.10 quater: *Indebita compensazione*

Art. 11: *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*

Quali sono i reati tributari dichiarativi?

Dichiarazione fraudolenta (Artt. 2 e 3)

Condotta: chiunque, al fine di evadere imposte sui redditi o Iva, in una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte, indica

- elementi passivi fittizi** mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 2)
- elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo o **elementi passivi fittizi** mediante altri artifici (Art. 3)

In quest'ultimo caso, è anche necessario che congiuntamente:

- l'imposta evasa sia superiore a **30.000 Euro**
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi, sia superiore al:

- **5%** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione

- o comunque a **1. 500.000 Euro**

Pena: da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione

Elemento soggettivo: dolo specifico poiché il reo deve necessariamente avere consapevolezza di tutti gli elementi del reato, concernenti l'utilizzo illecito dei documenti contabili, rappresentandosi altresì il fine specifico di evadere le imposte

Studio avvocato Markus W. Wiget

Piazza V Giornate , 10 – 20129 Milano
Tel.: +39-02.76316201 ric. aut. – Fax: +39-02.76406348

Dichiarazione infedele (Art. 4)

Condotta: (fuori dai casi previsti dagli artt. 2 e 3) chiunque, al fine di evadere le imposte dirette o l'Iva, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte **elementi attivi inferiori a quelli effettivi** o **elementi passivi fittizi** quando congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore a **150.000 Euro** con riferimento a taluna delle singole imposte
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi è superiore al:
 - **10%** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione
 - o comunque a **3 Milioni Euro**

Pena: da 1 anno a 3 anni di reclusione

Elemento soggettivo: dolo specifico poiché il reo deve necessariamente avere consapevolezza di tutti gli elementi del reato, concernenti l'utilizzo illecito dei documenti contabili, rappresentandosi altresì il fine specifico di evadere le imposte

Omessa dichiarazione (Art. 5)

Condotta: chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, non presenta, pur essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte, quando l'imposta evasa è superiore a 50.000 Euro, con riferimento a ciascuna delle singole imposte oppure non presenta la dichiarazione del sostituto di imposta

Non si commette il reato se:

- la dichiarazione è presentata entro 90 giorni dalla scadenza
- le valutazioni, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette
- la dichiarazione sui redditi o Iva manca della sottoscrizione
- la dichiarazione presentata non è redatta su uno stampato conforme al modello prescritto

Pena: da 1 anno e 6 mesi a 4 anni di reclusione

Elemento soggettivo: dolo specifico poiché il reo deve necessariamente avere consapevolezza di tutti gli elementi del reato, concernenti l'utilizzo illecito dei documenti contabili, rappresentandosi altresì il fine specifico di evadere le imposte

Omesso versamento ritenute certificate e omesso versamento Iva (Artt. 10 bis, 10-ter)

Condotta: chiunque non versa, entro il termine previsto

- ❑ le ritenute dovute sulla base della dichiarazione annuale di sostituto di imposta o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a **150.000 Euro** per ciascun periodo;
- ❑ l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a **250.000 Euro** per ciascun periodo d'imposta.

Pena: da 6 mesi a 2 anni di reclusione

Elemento soggettivo: dolo generico, ossia la consapevole scelta del contribuente di omettere i versamenti dovuti

Esclusione della punibilità penale

B. Applicabilità a taluni reati del codice penale (artt. 648 bis, 648 ter, 648 ter1 c.p.)

Ai sensi dell'art. 5-quinquies della L. 167/1990

È esclusa la punibilità per i seguenti reati

Art. 648 bis c.p.: *Riciclaggio*

Art. 648 ter c.p.: *Impiego di denaro, beni e altre utilità di provenienza illecita*

Art. 648 ter1 c.p.: *Autoriciclaggio*

Solo se commessi in relazione ai delitti tributari di natura dichiarativa coperti dalla guarentigia penale e **limitatamente** alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della procedura.

→ gli effetti penali della Voluntary Disclosure si estendono anche a coloro che abbiano concorso a commettere i predetti delitti

Parte III – Approfondimento dei reati

Riciclaggio (Art. 648 bis c.p.)

Condotta: chi, in alternativa, sostituisce o trasferisce denaro / beni / altre utilità provenienti da reato non colposo ovvero mette in atto altre operazioni atte ad ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa

Pena base: da 4 a 12 anni di reclusione e una multa da € 5.000,00 a € 25.000,00.

La pena è aumentata quando il reato è commesso nell'esercizio di un'attività professionale

Presupposto: l'autore del reato non deve aver partecipato alla commissione del reato presupposto, dal quale ha avuto origine il reato di riciclaggio

Elemento soggettivo: la volontà di eseguire qualsiasi attività in modo da ostacolare l'identificazione della provenienza illecita con la coscienza di tale origine

Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (Art. 648-ter c.p.)

Condotta: chi impiega i proventi da un reato (denaro / beni / altre utilità) in attività finanziarie o economiche

Autore del reato: non deve aver concorso né nel reato da cui provengono il denaro / beni / altre utilità né al riciclaggio di denaro o di beni, né alla ricettazione;

Pena base: da 4 a 12 anni di reclusione e una multa da € 5.000,00 a € 25.000,00

Pena aumentata se il reato è commesso nell'esercizio di una professione

Elemento soggettivo: dolo generico, ossia la consapevolezza della provenienza illecita del denaro, beni o altre utilità

Autoriciclaggio (Art. 648 ter 1 c.p.)

Condotta: chiunque impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di un delitto non colposo, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa → **non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale**

Pena base: reclusione da 2 a 8 anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000

Pena diminuita:

- ❑ se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a cinque anni
- ❑ per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto

Pena aumentata: quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale

Elemento soggettivo: dolo generico

Parte IV - Autoriciclaggio

Profili critici - 1/2

- ❑ Il focus della norma è principalmente sul reimpiego piuttosto che sull'occultamento dei proventi illeciti.
- ❑ Palingenesi dei reati. Elevato rischio che l'autoriciclaggio si moltiplichi all'infinito per lo stesso autore.
- ❑ La formula «in modo da ostacolare» potrebbe rivelarsi priva di significato dal un punto di vista pratico, salvo dare peso decisivo all'avverbio «concretamente».
- ❑ Le definizioni di «mera utilizzazione» o «godimento personale» sono troppo generiche, determinano una sostanziale inversione dell'onere della prova a carico degli imputati, si corre il rischio di un elevato numero di procedimenti finché la Corte di Cassazione non delineerà un orientamento certo.

Profili critici - 2/2

- ❑ Colui che contribuisce all' «auto-riciclaggio» risponde in concorso in auto-riciclaggio o di riciclaggio?
- ❑ In caso di concorso in auto-riciclaggio, la non punibilità delle condotte di «mera utilizzazione o godimento personale» estende i suoi effetti anche ai concorrenti che prendano parte al godimento personale/mera utilizzazione o si applica solo all'autore principale?
- ❑ L'inserimento del reato di autoriciclaggio nel catalogo dei reati-presupposto nel D.lgs 231/01 suscita diverse perplessità.

Continuità della V.D. 2.0 in tema di autoriciclaggio

Ai sensi dell'art. 5 octies comma 1 lett. d) del D.L. 167/1990, così come modificato dal D.L. 193/2016, **la clausola di non punibilità per il reato di autoriciclaggio**

- ❑ opera dal **1.1.2015** sino al **30.9.2017** per i contribuenti che hanno presentato istanza di collaborazione volontaria per la prima volta

- ❑ opera dal **30.11.2015** al **30.09.2017** per i contribuenti già ammessi alla precedente procedura di collaborazione avendo presentato istanza entro il termine del 30.11.2015 se hanno presentato istanza entro il 30.09.2015 per le violazioni commesse fino al 30.09.2014 (limitatamente alla regolarizzazione di violazioni per attività detenute all'estero in caso di precedente adesione alla Voluntary Disclosure Nazionale e di violazioni per attività detenute in Italia in caso di precedente adesione alla Voluntary Disclosure Internazionale)

Parte V - Nuovi reati di falso e frode

Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero

Art. 5-septies L. 167/1990

Condotta: chi esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero nell'istanza di collaborazione volontaria e nella relazione accompagnatoria

Pena: reclusione da 18 mesi a 6 anni

Elemento soggettivo: dolo generico

Studio avvocato Markus W. Wiget

Piazza V Giornate , 10 – 20129 Milano
Tel.: +39-02.76316201 ric. aut. – Fax: +39-02.76406348

Emersione fraudolenta di attività finanziarie e patrimoniali

Art. 5-octies comma 4 del D.L.167/1990, introdotto dal D.L. 193/2016

Condotta: chi, fraudolentemente, si avvale della procedura di voluntary disclosure al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante provenienti da reati diversi da quelli coperti dalla clausola di non punibilità (reati tributari «dichiarativi»)

Pena: 18 mesi a 6 anni di reclusione (stessa pena prevista per il reato di esibizione di atti falsi di cui all'art. 5 septies)

Elemento soggettivo: dolo specifico

→ Resta ferma l'applicabilità degli artt. 648 bis, 648 ter, 648 ter1 c.p.

Profili critici

Da una prima lettura, le due norme incriminatrici sembrerebbero punire la medesima condotta; a ciò si deve aggiungere anche lo stesso trattamento sanzionatorio. Tuttavia, il delitto di «emersione fraudolenta attività finanziarie e patrimoniali» sembrerebbe caratterizzata da due profili di specificità, rispetto all'ipotesi di «esibizione di atti falsi», ovvero:

- ❑ l'avverbio «**fraudolentemente**», indica una particolare modalità della condotta;
- ❑ l'elemento soggettivo del **dolo specifico** della finalità di regolarizzare proventi di reati diversi farebbe venir meno la punibilità a titolo di dolo eventuale dell'ipotesi delittuosa.

Parte VI - Responsabilità dei professionisti e degli intermediari finanziari

L'Art. 5-octies comma 3 lett. c) del D.L. 193/2016 prevede che « *per i professionisti ed intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli obblighi prescritti per finalità di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo.*»

Pertanto, tali soggetti hanno l'obbligo di fare una adeguata verifica delle attestazioni fornite dal contribuente e di rispettare le disposizioni della Legge Antiriciclaggio 231/2007