



**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

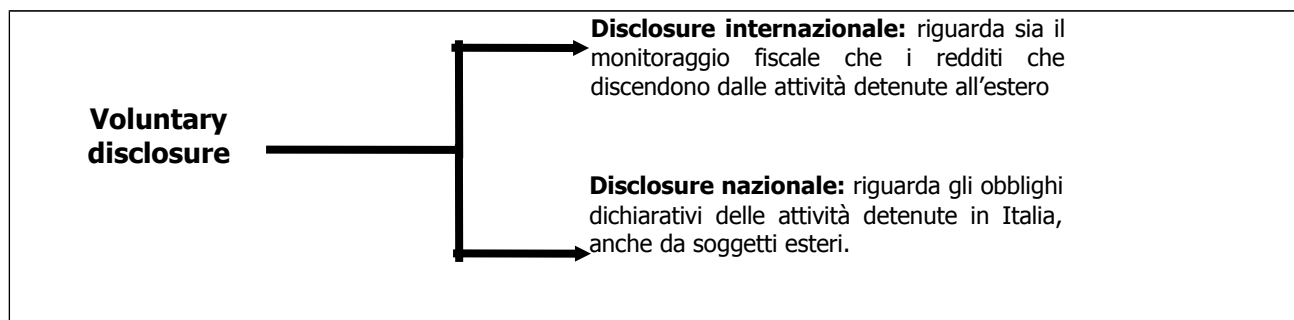
# La voluntary disclosure

## Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare n. 10/E del 13.03.2015](#) ha fornito una disamina completa dell'istituto della voluntary disclosure, ovvero la **particolare procedura di definizione delle irregolarità fiscali grazie alla quale i contribuenti possono "fare pace" con il fisco beneficiando di una riduzione delle sanzioni applicabili e l'esclusione dall'applicazione dei principali reati fiscali-penali.**

Si deve segnalare che **esistono due fattispecie di collaborazione con il fisco: la prima è rivolta alle attività all'estero, con specifico riferimento agli obblighi di monitoraggio fiscale, mentre la seconda è rivolta alle attività detenute in Italia** (anche da soggetti esteri), con particolare riferimento agli **obblighi dichiarativi.**

Si rammenta che la disposizione cardine della procedura di voluntary disclosure è la legge n. 186 del 15.12.2014.



## Normativa

La **voluntary disclosure** è regolata dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 186/2014, che apportando alcune modifiche al DL n. 167/90 ha **previsto l'introduzione:**

- dell'articolo 5 quater, che prevede **l'ambito di applicazione e gli adempimenti necessari per accedere alla procedura;**
- dell'articolo 5 quinquies, con cui vengono **regolati gli effetti premiali di natura penale ed amministrativa;**
- dell'articolo 5 sexies col quale viene regolamentata la **modalità di adesione, demandata ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate;**
- dell'articolo 5 septies col quale vengono introdotte alcune **specifiche responsabilità nei confronti del contribuente e del professionista che lo assiste.**

### **OSSERVA**

Si segnala da subito che **la disciplina della voluntary disclosure nazionale**, pur mutuando la disciplina della disclosure internazionale, **non prevede l'applicazione di alcune disposizioni**, tra le quali la determinazione forfettaria del reddito con applicazione dell'aliquota del 27% concessa per le attività detenute all'estero.

### Il periodo di applicazione della voluntary disclosure nazionale e internazionale

La richiesta di collaborazione volontaria internazionale deve riguardare le **violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale nonché le infedeltà dichiarative** afferenti gli imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, **commesse fino al 30 settembre 2014, per tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono decaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.**

### **PERIODI D'IMPOSTA INTERESSATI**

**Tutti i periodi d'imposta ancora accertabili fino al 30.09.2014**



Si applica la **voluntary disclosure**

**ATTENZIONE!** Qualora siano stati **avviate procedure amministrative di accertamento**, è **preclusa** (in generale) la **procedura di voluntary disclosure** esclusivamente per l'annualità contestata.

### Disclosure internazionale: a chi si applica?

Con particolare riferimento alla procedura di disclosure internazionale si segnala che **possono accedervi coloro che hanno violato gli obblighi di monitoraggio fiscale previsti dall'articolo**

**4 comma 1 del DL n. 167/90.** Possono, quindi, accedere alla procedura le **persone fisiche**, gli **enti non commerciali**, le **società semplici**, le **associazioni equiparate** residenti <sup>(1)</sup> nel territorio dello Stato ed i **Trust** (ugualmente tenuti agli adempimenti in materia di monitoraggio), **anche se esterovestiti**.

#### OSSERVA

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **possono accedere alla nuova procedura anche i contribuenti che possiedono attività all'estero tramite interposta persona o tramite intestazione fiduciaria**, o addirittura i **sogetti che si sono interposti nell'intestazione del bene, anche se non sono gli effettivi titolari delle attività**.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia, *"per aderire alla presente procedura non è necessario che il soggetto interessato sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato al momento della presentazione della richiesta di accesso alla procedura, ma è sufficiente che questi fosse fiscalmente residente in Italia in almeno uno dei periodi d'imposta per i quali è attivabile la procedura"*.

Sono, quindi, ammessi alla procedura:

- **sogetti non iscritti all'anagrafe della popolazione residente**, nel caso in cui questi abbiano fissato il proprio domicilio/residenza nello Stato (per la maggior parte del periodo d'imposta);
- **sogetti iscritti all'AIRE** che abbiano comunque mantenuto il proprio domicilio o residenza nello Stato, anche fittiziamente;
- si **considerano altresì residenti**, salvo prova contraria, i **cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato** che sono individuati dal decreto del Ministro delle Finanze (cosiddetta "black list" delle persone fisiche).

Si deve precisare, inoltre, che sono ammessi alla procedura anche gli **eredi del de cuius** che possedeva attività all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Relativamente ai trust, ricordiamo che **l'Agenzia delle Entrate ritiene sussistente l'interposizione fittizia nelle seguenti ipotesi:**

#### TRUST E INTERPOSIZIONE FITIZIA

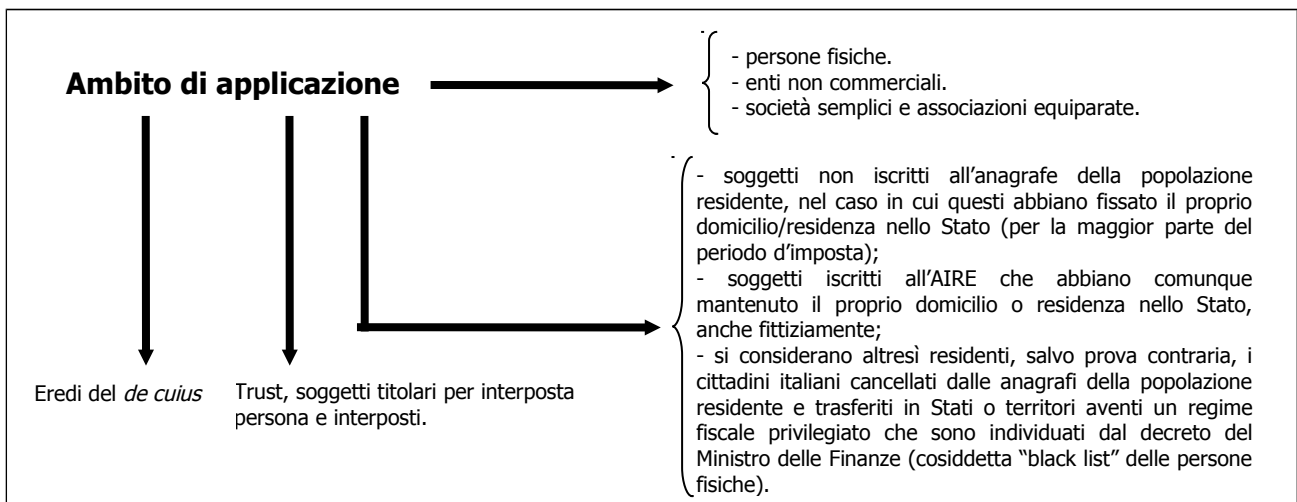
Trust che il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di

<sup>1</sup> Ai sensi dell'art. 2 comma 2 TUIR si considerano residenti *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*.

<b>Quando un trust si interpone fittiziamente?</b>	terzi
	Trust in cui il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il trustee, pur dotato di poteri discrezionali nella gestione ed amministrazione del trust, non può esercitarli senza il suo consenso
	Trust in cui il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario
	Trust in cui il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al trust, designando se stesso e/o altri come beneficiari (cosiddetto "trust a termine")
	Trust in cui il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal trustee.

### OSSERVA

Qualora le attività siano detenute da più soggetti, **l'istanza dovrà essere presentata da ciascuno dei soggetti interessati per la quota di propria competenza**. Relativamente alla quota di competenza, **il DL applica una presunzione per cui, salvo prova contraria, la quota si presume in eguale misura per tutti i proprietari**.



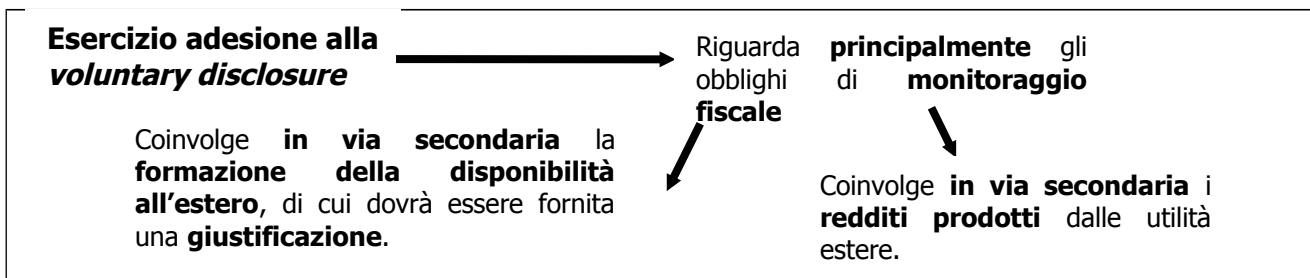
### Disclosure internazionale: a cosa si applica?

Relativamente ai rapporti che possono essere ammessi alla procedura di disclosure, ricordiamo che **questa si applica** - per tutti i periodi d'imposta in cui non sono decaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio – **alle seguenti attività:**

- gli **investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero**, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale;
- i **redditi connessi ovvero i redditi che servono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie** nonché quelli derivanti dalla loro utilizzazione a qualunque titolo o dismissione, che sono stati sottratti a tassazione.

#### OSSERVA

I maggiori imponibili non connessi con gli investimenti e le attività illecitamente costituiti o detenuti all'estero, invece, attengono alla **voluntary disclosure** nazionale.



L'attivazione della procedura internazionale comprende necessariamente i **redditi non dichiarati connessi agli investimenti e alle altre attività detenute all'estero oggetto della medesima procedura e comporta l'estensione alla posizione fiscale complessiva del contribuente, anche nell'ambito nazionale**. Qualora il contribuente intenda collaborare con il fisco, quindi, dovrà coinvolgere la sua intera posizione fiscale, senza poter "selezionare" specifiche voci reddituali.

Relativamente agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria si segnala che **sono coinvolte, complessivamente, tutte le voci che possono essere ricomprese nella disciplina del monitoraggio fiscale quali immobili, imbarcazioni, oggetti preziosi** (anche custoditi in cassette di sicurezza) ed altro ancora. Bisogna ricordare che secondo la prassi dell'Agenzia si devono ritenere "detenuti all'estero" anche gli immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite fiduciarie estere o di un soggetto interposto residente all'estero.

Le attività estere di natura finanziaria, invece, **sono quelle da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera**. Si tratta, ad esempio, di **partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti, obbligazioni estere, valute estere, conti correnti, contratti di natura finanziaria, polizze sulla vita, metalli preziosi, diritti di acquisto di azioni ed altro ancora**.

#### OSSERVA

Possono essere oggetto della procedura in argomento anche le **attività finanziarie italiane**

**detenute all'estero, pur se in deposito fisico presso terzi, come, ad esempio, i titoli pubblici ed equiparati emessi in Italia, le partecipazioni in soggetti residenti ed altri strumenti finanziari emessi da soggetti residenti, in quanto suscettibili di produrre redditi diversi di natura finanziaria derivanti da attività detenute all'estero.**

Si ricorda, inoltre, che sono considerate "detenute all'estero" anche le **attività finanziarie italiane detenute in Italia per il tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri interposti.**

Si rammenta che il **controvalore in euro** degli investimenti e delle attività finanziarie oggetto della procedura è **un dato fondamentale per la determinazione dell'imponibile e delle sanzioni applicabili.** Relativamente a questo punto la circolare in commento ha precisato che:

- il principio generale valorizza la **localizzazione dell'attività ove è ubicata la stessa;**
- qualora **venga utilizzato un veicolo per garantire l'occultamento** della reale disponibilità, è **la sede di questo che determina il paese di detenzione dell'attività.**

Relativamente ai redditi connessi con le attività non dichiarate all'estero si deve precisare che **la procedura di collaborazione volontaria internazionale deve riguardare tutti gli investimenti e le attività detenute all'estero dal contribuente e tutti i redditi connessi ovvero quei redditi che servono per costituirli o acquistarli o derivanti dalla loro utilizzazione o dismissione,** che sono stati sottratti alla tassazione in Italia.

#### **OSSERVA**

Per ciò che concerne i **redditi evasi** che servono per **acquistare o costituire gli investimenti o le attività finanziarie illecitamente detenuti all'estero,** secondo l'Agenzia questi possono essere sia di fonte nazionale che estera ed appartenere a qualsiasi categoria di reddito. Al riguardo bisogna ricordare che l'articolo 12 DL 78/2009 ha introdotto una **presunzione legale relativa in base alla quale si considerano costituiti con redditi sottratti alla tassazione gli investimenti e le attività finanziarie costituiti o detenuti, in violazione degli obblighi dichiarativi** in materia di monitoraggio fiscale, in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Per evitare ulteriori contestazioni si segnala che per gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero, senza soluzione di continuità, già a partire da periodi d'imposta per i quali è decaduta la potestà di accertamento, **il contribuente non dovrà puntualmente spiegarne l'origine, ma sarà sufficiente che fornisca documentazione attestante la precedente esistenza.**

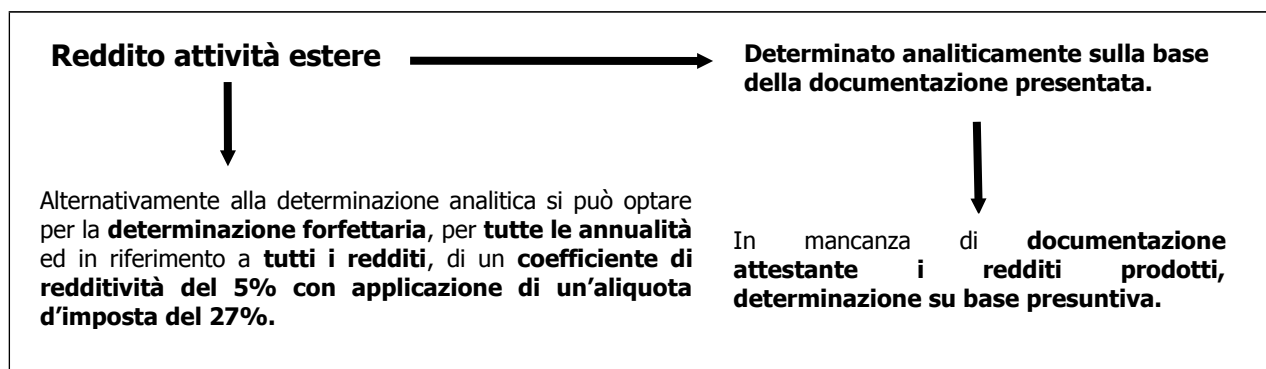
Secondo quanto previsto dal DL, gli imponibili con riferimento a ciascun investimento e a ciascuna attività **devono essere determinati analiticamente secondo le regole in vigore nel periodo d'imposta al quale si fa riferimento:** nei soli casi in cui **si configuri in maniera evidente**

**l'impossibilità per il contribuente di produrre il corredo documentale ed informativo, resta ferma la facoltà per l'Amministrazione di far valere la presunzione legale relativa di redditività delle attività finanziarie estere.**

Inoltre, l'articolo 5-quinquies, del DL prevede la possibilità che nell'ambito della procedura il contribuente **possa avvalersi di una specifica forma di determinazione forfetaria dei soli rendimenti delle attività finanziarie detenute all'estero** (con applicazione di un rendimento presunto del 5% e di un'aliquota di imposta del 27%). L'applicazione del regime forfetario in luogo del regime ordinario di determinazione dei rendimenti deve essere **specificatamente richiesta dal contribuente e l'opzione, ha carattere vincolante vincolante per tutti i periodi d'imposta oggetto di collaborazione volontaria internazionale**. L'opzione in argomento potrà essere esercitata solo nei casi in cui la media delle consistenze delle attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria **non ecceda il valore di 2 milioni di euro**.

#### **OSSERVA**

Il reddito determinato forfetariamente **tiene luogo di quello determinato su base analitica con riferimento ai soli rendimenti prodotti dalle attività** (siano essi derivanti dal godimento o dalla dismissione delle attività) e **non si estende ai redditi che servirono per acquistarle o costituirle né a quelli derivanti da attività diverse da quelle di natura finanziaria** (ad es. immobili, imbarcazioni etc.), che conseguentemente dovranno essere in ogni caso determinati analiticamente.



#### **Disclosure nazionale: a chi si applica?**

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, **la platea di soggetti che può avvalersi della collaborazione volontaria nazionale risulta più ampia rispetto a quella che può accedere alla collaborazione volontaria internazionale**, in quanto vi sono inclusi contribuenti "diversi" da quelli tenuti agli obblighi dichiarativi previsti in materia di monitoraggio fiscale, ed **i contribuenti destinatari degli stessi adempimenti che vi abbiano adempiuto correttamente.**

Nel caso in cui il contribuente acceda alla procedura di **collaborazione volontaria per tutte le annualità**, ma abbia **commesso violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale soltanto per alcuni** dei periodi d'imposta oggetto di emersione, in presenza di redditi connessi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero, **la fattispecie ricade nell'ambito dell'effetto attrattivo della disclosure internazionale**, e pertanto nell'istanza dovrà essere barrata esclusivamente la casella "Internazionale (comma 1)".

#### **OSSERVA**

Potrà altresì avvalersi della **procedura nazionale in relazione a tutti gli eventuali maggiori imponibili non connessi alle attività estere per i residui periodi d'imposta ancora accertabili.**

#### **Disclosure nazionale: a cosa si applica?**

**I contribuenti interessati, accedendo alla procedura di collaborazione volontaria nazionale, devono definire la propria posizione con riguardo alle violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, commesse fino al 30 settembre 2014.**

A tal fine il contribuente dovrà fornire spontaneamente all'Agenzia delle entrate i documenti e le informazioni necessari alla determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte suddette, delle ritenute nonché dei contributi previdenziali scaturenti dai suddetti maggiori imponibili, a loro volta oggetto degli obblighi dichiarativi violati e per i quali il contribuente ricorre alla procedura in esame.

#### **Disclosure nazionale: quali sono i casi di inammissibilità?**

Relativamente alle **cause di inammissibilità, la procedura di collaborazione è preclusa in riferimento a quei soggetti che hanno avuto formale conoscenza:**

- **dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche;**
- **dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento;**
- **della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie <sup>2</sup>.**

<sup>2</sup> Costituiscono causa di inammissibilità della procedura, oltre alla consegna di un processo verbale di constatazione con esito positivo (non rilevando ovviamente quello che non abbia individuato rilievi), anche la notifica di un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA o dell'IRAP, nonché di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sia pure limitatamente all'annualità, al tributo e alla procedura interessata dai suddetti atti, in relazione all'ambito oggettivo di applicazione (dovendosi distinguere tra procedura di collaborazione volontaria



#### **OSSERVA**

**Non rientrano nella suddetta categoria le richieste di indagini finanziarie rivolte agli intermediari finanziari.** Vengono **escluse dal novero delle cause di inammissibilità** sia la **comunicazione** derivante dalla **liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti**, effettuata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che quella **derivante dal controllo formale delle medesime dichiarazioni** a norma dell'articolo 36-ter dello stesso decreto del Presidente della Repubblica.

In mancanza di specifiche indicazioni da parte del legislatore, tenuto anche conto che le attività istruttorie di controllo sono riconducibili ad una singola annualità accertabile, **si ritiene che l'effetto preclusivo riguardi soltanto le annualità interessate dall'avvio di tali attività di accertamento amministrativo.** Le altre annualità, pertanto, potranno essere oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo.

Si ritiene, inoltre, che **l'effetto preclusivo non si realizzi se l'attività istruttoria è relativa ad un tributo diverso da quello oggetto della procedura.**

Viene rimesso alla scelta del contribuente **se attivare la procedura di collaborazione con riferimento ai soli periodi d'imposta residui o definire prima la propria posizione fiscale**, con riferimento ai suddetti atti, e **poi procedere all'attivazione della procedura anche per i periodi d'imposta interessati dagli atti stessi.**

#### **OSSERVA**

La conoscenza delle cause di inammissibilità, per espressa previsione normativa di cui al secondo periodo del comma 2 dell'articolo 5-quater del decreto legge, **va riferita non solo all'autore della violazione ma anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o, nel caso di procedimenti penali, a soggetti concorrenti nel reato.**

---

nazionale e collaborazione volontaria internazionale e, all'interno di questa, tra ambito oggettivo "proprio" e ambito derivato nazionale). In tali casi, le cause di inammissibilità potranno comunque essere rimosse attraverso gli istituti offerti dall'ordinamento tributario, quali il ravvedimento, l'adesione ai verbali di constatazione ai sensi dell'articolo 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997 o gli altri strumenti definitivi della pretesa tributaria e partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento offerti dallo stesso decreto legislativo, nonché quelli deflattivi del contenzioso previsti dal decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546.

Nel caso in cui **il contribuente desideri** comunque **collaborare anche per il periodo d'imposta precluso**, ai **fini del controllo fiscale o delle eventuali indagini penali in corso**, l'Ufficio, nella determinazione delle sanzioni relative alle violazioni accertate, **terrà conto anche dell'atteggiamento collaborativo del contribuente.**

### **Trattamento sanzionatorio agevolato**

---

Con riferimento agli **obblighi di monitoraggio fiscale si segnala che le sanzioni ammontano:**

- in via generale, **dal 3 al 15 per cento**, dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- **dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati**, con riferimento alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

**Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria**, la misura della **sanzione minima** prevista per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale, nei casi di detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria nei c.d. Paesi black list, **è fissata al 3 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati, se le attività oggetto della collaborazione volontaria erano o sono detenute in Stati che hanno stipulato con l'Italia accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni.

Il legislatore, osserva l'Agenzia, ha previsto che **in sede di collaborazione volontaria, le sanzioni siano determinate in misura pari alla metà del minimo edittale in presenza, alternativamente, delle seguenti condizioni:**

- le attività vengono **trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo** che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia;
- le attività **trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;**
- **l'autore della violazione rilascia all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione** (c.d. waiver), controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

#### **OSSERVA**

Qualora **non avvenga il trasferimento delle attività nel territorio, la sanzione applicabile è determinata nel 75% del minimo edittale.**

Relativamente alla **determinazione delle sanzioni in sede di accertamento** si deve preliminarmente evidenziare che **la normativa in materia di collaborazione volontaria prevede**

**che gli accertamenti relativi alle annualità oggetto della regolarizzazione possano definirsi mediante adesione** ai contenuti dell'invito al contraddittorio, ovvero **mediante accertamento con adesione**.

A seguito della presentazione della richiesta per l'accesso alla procedura e successivamente della documentazione a corredo della medesima, la competente struttura dell'Agenzia delle entrate procede quindi ad **invitare al contraddittorio il contribuente il quale**, se ritiene di aderire ai contenuti dell'invito, può **definirlo versando le somme dovute in base allo stesso, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione**.

Considerato che per l'accertamento con adesione le sanzioni si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, **nell'ambito della procedura di voluntary disclosure l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio rende applicabili le sanzioni nella misura di un sesto del minimo previsto dalla legge**.

Si deve segnalare, inoltre che secondo le disposizioni contenute nell'art. 5-quinquies, comma 4, terzo periodo, del decreto legge, **la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute è fissata al minimo editale, ridotto di un quarto**.

Tale regime sanzionatorio risulta applicabile anche nel caso in cui la regolarizzazione si perfezioni mediante **adesione all'invito al contraddittorio**.

### **Trattamento agli effetti penali**

Oltre ai benefici in termini di sanzioni amministrative **viene prevista**, nei confronti di coloro che aderiscono alla collaborazione volontaria, e limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria, **l'esclusione della punibilità per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000), **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (articolo 3), **dichiarazione infedele** (articolo 4), **omessa dichiarazione** (articolo 5), **omesso versamento di ritenute certificate** (articolo 10-bis) e **omesso versamento di IVA** (articolo 10-ter).

#### **OSSERVA**

La **non punibilità non copre tutte le fattispecie penali tributarie ma solo quelle dichiarative ed omissive espressamente individuate dalla norma e soltanto con riguardo a coloro che hanno commesso o concorso a commettere le stesse**. Ne consegue che, ad

esempio, in caso di reato ex articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (**Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**) **non sarà punibile chi commette il reato di infedele dichiarazione utilizzando fatture false, mentre permane la punibilità ex articolo 8** (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) **del terzo che emette fatture false, nei riguardi del quale andrà pertanto inoltrata la corrispondente denuncia penale.**

Il legislatore ha, altresì, **escluso la punibilità per i reati di riciclaggio** (articolo 648-bis codice penale) **e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita** (articolo 648-ter c.p.), **ove le relative condotte siano state commesse in relazione ai reati tributari espressamente individuati dalla norma.** Sempre se commesse in relazione ai suddetti delitti, **non sono inoltre punibili le condotte previste dal reato di autoriciclaggio** (articolo 648-ter.1 c.p.); la punibilità per tale fattispecie è, in particolare, **esclusa relativamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria ove il reato venga commesso fino alla data del 30 settembre 2015.**

***Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.***

Cordiali saluti