

LA RIEDIZIONE DELLA VOLUNTARY DISCLOSURE

ASPETTI DI DIRITTO TRIBUTARIO

APPLICAZIONI IN CONCRETO

Relatore Avv. Angela Monti

Milano, 17 febbraio 2017

Con l'approvazione del **DL 22 ottobre 2016 n. 193**, convertito con modificazioni dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225, è stata disposta la **riapertura dei termini** per l'accesso alla Procedura di Collaborazione Volontaria (o *Voluntary Disclosure*) introdotta dalla L. 186/2014.

Sarà possibile aderire alla procedura entro il prossimo **31 luglio 2017** ed integrare le dichiarazioni presentate entro il **30 settembre 2017**; entro lo stesso termine dovranno essere inviate la relazione di accompagnamento e i documenti a supporto dell'istanza.

Con il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 febbraio 2017** sono stati approvati il modello definitivo e le specifiche tecniche per la presentazione delle istanze di accesso alla nuova procedura.

Con la *Voluntary Disclosure 2.0* sarà possibile regolarizzare gli investimenti illecitamente detenuti all'estero e le violazioni tributarie, anche domestiche, commesse fino al **30 settembre 2016**.

In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, **i termini di accertamento e di irrogazione delle sanzioni ordinariamente previsti scadenti a decorrere dal 1° gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto della *Voluntary Disclosure-bis***, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi, e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

E' precluso l'accesso alla Procedura:

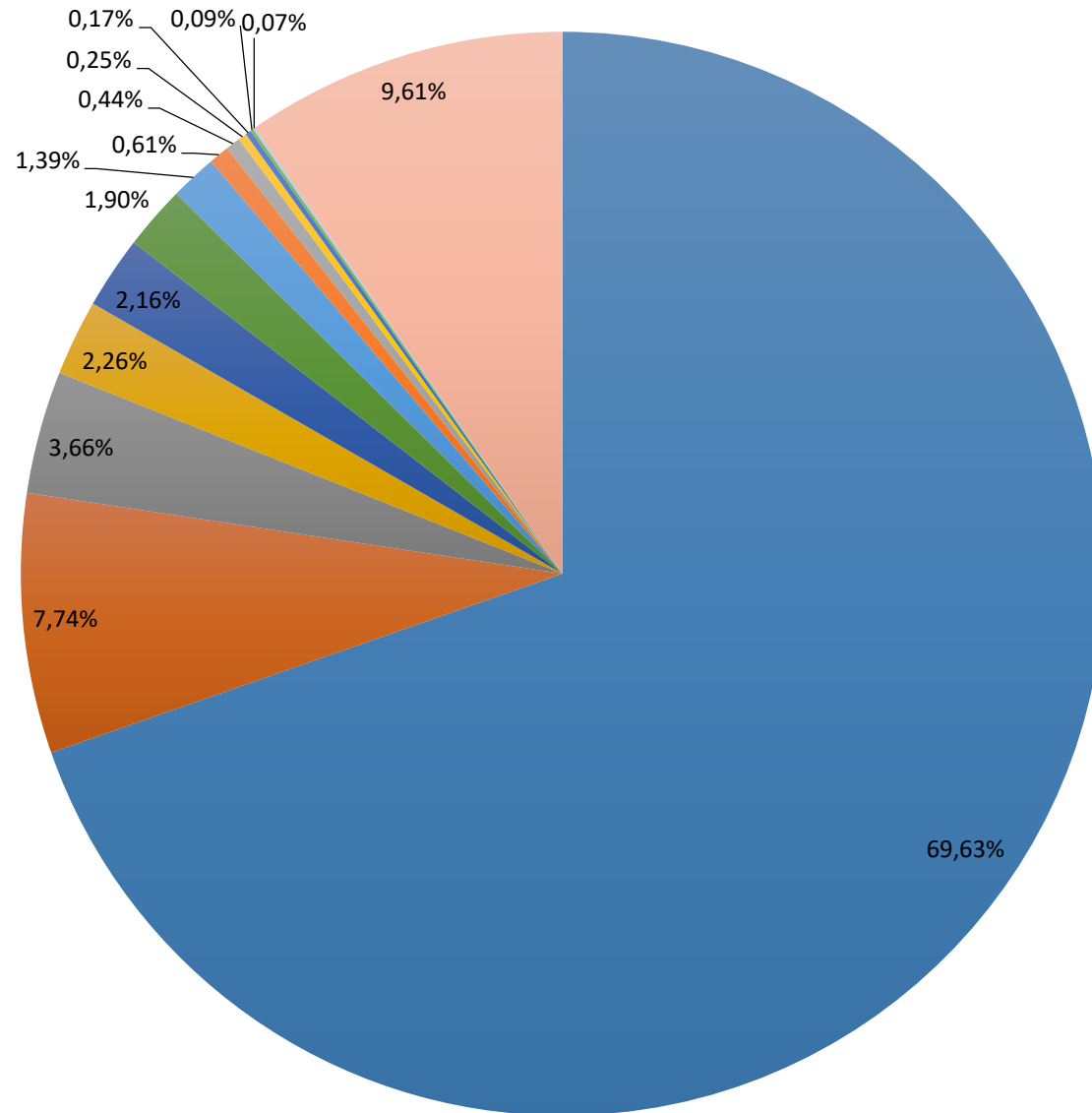
- in caso di formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o di ogni altro accertamento amministrativo o dell'inizio di procedimenti penali per violazioni tributarie, relativamente all'ambito oggettivo di applicazione della procedura da parte del soggetto istante, del soggetto solidalmente obbligato in via tributaria o del concorrente nel reato.
- Ai soggetti che hanno già presentato, nell'ambito della prima edizione, istanza di accesso alla Collaborazione Volontaria. In particolare, chi ha già presentato istanza di accesso alla Collaborazione Volontaria, c.d. Internazionale, potrà accedere, ai sensi del D.L. 193/2016, alla Procedura c.d. Nazionale e viceversa.

È stato ampliato il numero dei Paesi collaborativi cd. Non Black List, tra i quali sono ricompresi :

- **Cipro, Corea del Sud, Ecuador, Emirati Arabi, Filippine, Isole Cayman;**
- **Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook, Gibilterra;**
- **Herm e Alderney, Libano, Oman, Taiwan, Lussemburgo, Malaysia;**
- **Malta, Mauritius, Svizzera, Singapore, San Marino, Liechtenstein, Monaco.**

E' ipotizzabile che dai “nuovi” Paesi, considerati black list “senza accordo” ai fini della VD I, possa derivare la maggior parte delle nuove regolarizzazioni, considerato, da un lato, il minor costo, in relazione ad esse, rispetto alla versione antecedente della procedura e, dall'altro, il possibile effetto deterrente della futura collaborazione informativa tra detti Stati e l'Italia. Tuttavia, la previsione di un limite temporale per l'entrata in vigore degli accordi, comportando l'esclusione di Stati come Panama, rischia di ridurre notevolmente l'*appeal* della nuova edizione.

La VD I Internazionale in numeri



■ SVIZZERA	€ 41.486.523.553,00
■ PRINCIPATO DI MONACO	€ 4.614.086.213,00
■ BAHAMAS	€ 2.181.047.634,00
■ SINGAPORE	€ 1.344.683.161,00
■ LUSSEMBURGO	€ 1.287.503.310,00
■ SAN MARINO	€ 1.131.580.366,00
■ LIECHTENSTEIN	€ 830.134.349,00
■ AUSTRIA	€ 362.114.305,00
■ ANTIGUA E BARBUDA	€ 262.713.833,00
■ PANAMA	€ 150.437.086,00
■ DUBAI	€ 103.296.658,00
■ VERGINI BRITANNICHE (ISOLE)	€ 54.856.526,00
■ HONG KONG	€ 43.969.429,00
■ ALTRI STATI ESTERI	€ 5.725.981.796,00

Pertanto le annualità e le violazioni accertabili nella procedura di *Disclosure 2.0* sono:

VIOLAZIONI RW ACCERTABILI	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
Paesi non Black list	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	-	-	-	-	-
Svizzera, Monaco, S. Marino, Liechtenstein	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	-	-	-	-	-
Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook, Gibilterra	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	-	-	-	-	-
Altri Paesi Black list	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI

PERIODI DI IMPOSTA ACCERTABILI	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
Paesi non Black list	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI SE OMESSA DICH.	-	-	-	-	-
Svizzera, Monaco, S. Marino, Liechtenstein	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI SE OMESSA DICH.	-	-	-	-	-
Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook, Gibilterra	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI SE OMESSA DICH.	-	-	-	-	-
Altri Paesi Black list *	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI SE OMESSA DICH.	SI SE OMESSA DICH.

* Tra gli altri: **Bermuda, Barbados, Panama** non essendo gli accordi entrati in vigore entro la data del 24 ottobre 2016

Tra le principali novità vi è la possibilità di provvedere spontaneamente al versamento di quanto dovuto fino al 30 settembre 2017 o in tre rate mensili di pari importo con pagamento della prima rata comunque entro il 30 settembre 2017.

Il DL n. 193/2016, come modificato da L. di conversione 1° dicembre 2016, n. 225, non prevede disposizioni in materia di calcolo di imposte per cui si rinvia ai metodi di calcolo utilizzati per la VD I

METODO
ANALITICO

L'imponibile è determinato su base analitica e le relative imposte calcolate secondo le aliquote ordinarie (dal 12,5% al 27% individuate secondo la natura degli *assets* finanziari e dei periodi d'imposta; aliquota progressiva in specifici casi)

METODO
FORFETTARIO

Se la consistenza media delle attività al termine di ciascun periodo d'imposta è **inferiore a 2 mln di euro** il contribuente ha la facoltà di optare per la determinazione forfettaria dei rendimenti (Imponibile = 5% del patrimonio - Aliquota = 27%)

I benefici della Collaborazione: la riduzione delle sanzioni in caso di autoliquidazione

In caso di autoliquidazione le sanzioni sono ridotte, come nella prima *disclosure*, al:

- 50% del minimo edittale per le violazioni RW con waiver o rimpatrio (1,5% per attività detenute in Paesi white list o che hanno firmato un TIAE entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 e 3% per i Paesi Black list); senza waiver o rimpatrio la riduzione è al 75%
- 75% del minimo edittale per le violazioni relative ai redditi (imposte sui redditi, imposte sostitutive, Irap, Iva, ritenute, Ivie e Ivafe)

SANZIONI RW AUTOLIQUIDATE (RIMPATRIO/WAIVER)	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
Paesi non Black list	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	-	-	-	-	-
Svizzera, Monaco, S. Marino, Liechtenstein	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	-	-	-	-	-
Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook, Gibilterra	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	-	-	-	-	-
Altri Paesi Black list *	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	0,83%	0,83%	0,83%	0,83%

* Tra gli altri: **Bermuda, Barbados, Panama** non essendo gli accordi entrati in vigore entro la data del 24 ottobre 2016

Qualora invece il contribuente non autoliquidi, ma lasci che l'Agenzia emetta l'invito a comparire e l'atto di contestazione delle sanzioni, le sanzioni sono pari al:

- 60% del minimo edittale per le violazioni RW con waiver o rimpatrio (1,8% per attività detenute in Paesi white list o che hanno firmato un TIAE entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 e 3,6% per i Paesi Black list); senza waiver o rimpatrio la riduzione è all'85%
- 85% del minimo edittale per le violazioni relative ai redditi (imposte sui redditi, imposte sostitutive, Irap, Iva, ritenute, Ivie e Ivafe)

SANZIONI RW CON ATTO DELL'AGENZIA (WAIVER/RIMPATRIO)	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
Paesi non Black list	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	-	-	-	-	-
Svizzera, Monaco, S. Marino, Liechtenstein	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	-	-	-	-	-
Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook, Gibilterra	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	-	-	-	-	-
Altri Paesi Black list *	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1%	1%	1%	1%

* Tra gli altri: **Bermuda, Barbados, Panama** non essendo gli accordi entrati in vigore entro la data del 24 ottobre 2016

A differenza della prima edizione, il D.L. 193/2016 ha espressamente previsto l'applicabilità, nell'ambito della Disclosure, dell'istituto del **c.d. cumulo giuridico**, previsto dall'art. 12 del D.Lgs. 472/97, ai fini del calcolo delle sanzioni irrogabili.

N.B. Né la norma né le istruzioni richiamano espressamente l'articolo 12, comma 7 del decreto 472 secondo cui la sanzione unica determinata in caso di concorso di violazioni è la minore fra quella risultante dal cosiddetto "cumulo materiale" e quella calcolata con il "cumulo giudico".

A Telefisco 2017, l'Agenda delle Entrate ha chiarito che:

- la regola dell'art. 12, co. 7 D.Lgs. 472/ 1997 resta comunque applicabile, trattandosi di un principio generale;
- la riduzione a un terzo prevista dall'articolo 16, comma 3 del D.Lgs. 472/ 1997 dovrà essere calcolata sull'importo più vantaggioso emerso dal confronto tra cumulo materiale e cumulo giuridico;
- è in ogni caso applicabile anche l'altro criterio previsto dal comma 3 dell'articolo 16 del D.Lgs. 472/ 1997, in base al quale la sanzione non può comunque essere inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Con questo vincolo, però, la riduzione di un terzo finisce con l'applicarsi in ogni caso sul cumulo materiale.

Se l'autore delle violazioni provvede spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente, l'Agenzia delle Entrate, con l'invito a comparire e con l'atto di contestazione, recupera le maggiori somme:

- maggiorate del 10% se
 - Il versamento risulta insufficiente per una frazione superiore al 10%, se le somme da versare sono afferenti a redditi soggetti a ritenuta alla fonte, imposta sostitutiva e alle relative sanzioni
 - Il versamento risulta insufficiente per una frazione superiore al 30%, in tutti gli altri casi
- maggiorate del 3% se
 - Il versamento risulta insufficiente per una frazione inferiore o uguale al 10%, se le somme da versare sono afferenti a redditi soggetti a ritenuta alla fonte, imposta sostitutiva e alle relative sanzioni
 - Il versamento risulta insufficiente per una frazione inferiore al 30%, in tutti gli altri casi

L'Amministrazione finanziaria potrà effettuare i controlli sulle istanze presentate, per le sole attività oggetto della *Voluntary Disclosure-bis*, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi, e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa, entro il 31 dicembre 2018

Limitatamente alle attività oggetto di adesione alla collaborazione volontaria è **possibile beneficiare dell'esonero dalla presentazione della dichiarazione (RW e/o quadri reddituali) per il periodo d'imposta 2016 e la frazione di periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza** a condizione che:

- sia versata l'IRPEF con l'aliquota massima, oltre all'addizionale regionale e comunale, per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla direttiva n. 2009/65/CE (fondi non armonizzati);
- le informazioni dichiarative siano analiticamente riportate nella relazione di accompagnamento.

In tal caso i contribuenti devono provvedere, spontaneamente, al versamento, in unica soluzione, entro il **30 settembre 2017** di quanto dovuto a titolo di imposta, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte previste in caso di ravvedimento operoso

La norma non consente di tutelare la riservatezza stante l'obbligatorietà di indicare nella dichiarazione per il 2017 i redditi realizzati nel lasso temporale tra la presentazione dell'istanza e il momento in cui si potrà operare il rimpatrio ovvero la fine del periodo d'imposta

Come nell'ambito della prima edizione della V.D., nei confronti del soggetto che presta la collaborazione è esclusa la punibilità:

- per i delitti di cui agli artt. 2,3,4,5,10-bis e 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74;
- delle condotte previste dagli artt. 648-bis e 648-ter del codice penale; nonché le condotte autoriciclatorie commesse fino al versamento della prima rata

A differenza della prima edizione, invece, soggiace alla medesima sanzione prevista per il reato di esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero, di cui all'art. 5-septies del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, anche chi si avvale fraudolentemente della procedura di Collaborazione Volontaria al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali ovvero contanti provenienti da reati diversi da quelli fiscali per cui è esclusa la punibilità.



possibile concorso del professionista

Se la collaborazione volontaria ha ad oggetto contanti o valori al portatore, si presume, **salvo prova contraria**, che gli stessi siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazioni dichiarative, nel 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

Il decreto fiscale, in tema di regolarizzazione del denaro contante e valori al portatore, prendendo atto di una prassi che si era già consolidata nella prima edizione, ha previsto una procedura *ad hoc*.

Allo scopo, i contribuenti:

- a) rilasciano, all'atto della presentazione dell'istanza, una **dichiarazione** con cui attestano che i valori non derivano da reati diversi da quelli per cui è esclusa la punibilità ai sensi dell'art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. a) e b);
- b) provvedono all'**apertura** e all'**inventario** delle eventuali **cassette di sicurezza** in cui valori sono conservati, alla presenza di un **notaio** che ne accerta il contenuto con apposito verbale;
- c) provvedono al versamento del contante e dei valori al portatore presso un intermediario abilitato, su una **relazione vincolata** fino alla conclusione della procedura.

Fermi restando gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate già in essere, il Fisco monitorerà i trasferimenti all'estero dei contribuenti, avvenuti a decorrere dal 1° gennaio 2010, avvalendosi di una specifica comunicazione che i Comuni invieranno entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati

SCAMBIO AUTOMATICO

- Fonte: Protocollo del 27 maggio 2015 di modifica Accordo del 26 ottobre 2004 tra Confederazione Elvetica e l'U.E. sulla tassazione del risparmio;
- Decorrenza: 1.1.2018;
- Oggetto: informazioni finanziarie dal 01.01.2017;

COMUNICAZIONI DA PARTE DEI COMUNI

- Fonte: D.L. n. 193/2016 conv. con mod. in L. n. 225/2017;
- Decorrenza : 03.12.2016;
- Oggetto: iscrizioni AIRE dal 01.01.2010;

SCAMBIO SU RICHIESTA

- Fonte :Protocollo di modifica alla CDI CH-ITA del 23 febbraio 2015
- Decorrenza: 23.02.2015;
- Oggetto: informazioni rilevanti ai fini delle imposte dirette e patrimoniali a far data dal 23.02.2015;

- Le domande raggruppate ai sensi del nuovo Art. 27 della CDI CH-ITA dovranno essere evase dagli Stati Contraenti secondo le modalità prevista da ciascuna delle legislazioni domestiche.
- La legge elvetica che disciplina l'assistenza amministrativa in materia fiscale, cd. LAAF, recentemente interpretata dall'Ordinanza del Consiglio federale del 26.11.2016, prevede che le domande raggruppate «sono autorizzate per informazioni su fattispecie avvenute dal 1° febbraio 2013»; L'ordinanza citata fa salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso.
- In ogni caso, la possibilità che vengano scambiati dati relativi a periodi precedenti al 23.02.2015 – data di entrata in vigore del Protocollo di modifica alla CDI – può dipendere anche dalla rilevanza penale delle condotte.
- La Convenzione multilaterale sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (“Convenzione MAAT”), firmata dalla Svizzera nell'ottobre 2013 ed entrata in vigore il 1° gennaio 2017, consente all'Autorità richiedente di ottenere informazioni relative ai tre anni antecedenti l'entrata in vigore della Convenzione, in presenza di condotte aventi rilevanza penale.

Il Legislatore, nel disciplinare la procedura di regolarizzazione ed emersione dei contanti e valori al portatore detenuti in Italia in violazione degli obblighi dichiarativi, da una parte, ha espressamente stabilito che **restano fermi gli obblighi antiriciclaggio imposti ai professionisti dal D.Lgs. 231/07**, dall'altra ha imposto che il contribuente, in sede di colloquio volto all'adeguata verifica del cliente, rilasci al professionista una **specifico dichiarazione circa le modalità e circostanze di acquisizione del denaro contante e dei valori al portatore.**

Il professionista è chiamato ad un ruolo ancor più delicato rispetto alla prima edizione:

- vagliare attentamente le motivazioni che hanno spinto il cliente a non aderire alla V.D. I;
- procedere ad uno screening rigoroso del passato tributario del contribuente;
- procedere ad una verifica “a posteriori”, anche sulla base di elementi presuntivi, circa l’origine degli *asset* allo scopo di assicurarsi che non provengano da reati diversi da quelli per i quali l’adesione alla *Disclosure* garantisce la non punibilità;