



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

OGGETTO: Circolare 13.2015

Seregno, 27 agosto 2015

VOLUNTARY DISCLOSURE (aggiornata al 27-08-2015)

La collaborazione volontaria (detta anche *voluntary disclosure*, in seguito "VD") consente entro la data del **30 settembre 2015** la regolarizzazione:

- di tutti gli investimenti e di tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona,
- di tutti i redditi che sono serviti per costituire o acquistare i predetti investimenti e attività, inclusi i redditi accertabili in base alla presunzione di cui all'art. di cui all'art. 12, co. 2, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo;
- di tutte le violazioni dichiarative (Mod. RW) in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto alla data del 30 settembre 2014.

La "*voluntary disclosure*" rispetto allo "scudo fiscale" **non è anonima** e si concretizza con una procedura di vero e proprio accertamento delle attività estere e dei redditi esteri non dichiarati, a cui segue la richiesta dell'intero debito tributario.

La procedura si perfeziona con il pagamento di quanto dovuto alle scadenze di legge. Le agevolazioni, rispetto alle norme vigenti, consistono in una riduzione delle sanzioni amministrative e dall'esclusione da punibilità di numerosi reati; prevede infatti che il contribuente, attivandosi spontaneamente, illustri in modo analitico ed esaustivo all'Amministrazione finanziaria la propria situazione patrimoniale e reddituale in relazione alle attività patrimoniali e finanziarie illecitamente detenute all'estero, fornendo i relativi documenti e le necessarie informazioni, fin dal momento iniziale in cui queste disponibilità sono state costituite, precisandone l'origine unitamente ai documenti ed alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi, delle addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, dell'IVA e delle ritenute.

ANNI INTERESSATI

Sono interessati alla VD gli anni per i quali non è ancora intervenuta la prescrizione dei termini di accertamento dei redditi:

Infedele dichiarazione	Dal 2010 al 2013	Dal 2006 al 2013 nel caso di raddoppio dei termini
Omessa dichiarazione	Dal 2009 al 2013	Dal 2004 al 2013 nel caso di raddoppio dei termini
Violazioni Mod. RW	Dal 2009 al 2013	Dal 2004 al 2013 nel caso di attività in paesi black list (*)

Violazioni fiscali penalmente rilevanti

La violazione fiscale che comporta il raddoppio dei termini per l'accertamento è quella - prevista dall'art. 43, co. 3, D.P.R. 600/1973 - che da luogo ad un obbligo di denuncia penale ex art. 331 c.p.p. Tali violazioni possono riguardare sia i redditi che hanno costituito le attività estere sia i redditi da queste generati.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Si ricorda che l'**infedele dichiarazione** costituisce reato penale quando:

- l'imposta evasa maggiore di Euro 50.000 (dichiarazioni presentate dal 17 settembre 2011) e redditi non dichiarati superiori a Euro 2 milioni o superiori al 10% dei ricavi;
- l'imposta evasa maggiore di Euro 103.291,38 (dichiarazioni presentate prima del 17 settembre 2011) e redditi non dichiarati superiori a Euro 2.065.827,60 o superiori al 10% dei ricavi.

L'**omessa dichiarazione** costituisce reato quando:

- l'imposta evasa maggiore di Euro 30.000 (dal 17 settembre 2011)
- l'imposta evasa maggiore di Euro 77.468,53 (prima del 17 settembre 2011).

Sanzioni reddituali

Le sanzioni per i redditi prodotti in Paesi black list era pari al 100% fino al 2007 e al 200% dal 2008. Per i redditi prodotti all'estero la sanzione deve essere aumentata di 1/3 (art. 1, co. 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

Per i paesi black list, le sanzioni sono raddoppiate (art. 12, D.L. 78/2009) tranne per quelli che hanno concluso il trattato per lo scambio di informazioni. Le sanzioni, come sopra determinate, in caso di VD sono ridotte di un quarto in virtù dell'adesione alla procedura.

Successivamente le sanzioni saranno ulteriormente ridotte ad un sesto o ad un terzo rispettivamente nel caso di adesione all'invito al contraddittorio notificato dall'Agenzia delle Entrate o nel caso di successiva conclusione di accertamento con adesione.

Sanzioni reddituali					
Tipologia sanzione	Sanzione base	Aumento 1/3 (estero)	Diminuzione di 1/4 (VD) DL 167/90 Art 5 quinquies c. 4	Diminuzione a 1/6 (invito) DL 167/90 art 5 quinquies c. 5	Diminuzione a 1/3 (adesione) D.Lgs 218/97 art 2 c. 5
Infedele (ITA)	100		75	12,5	25
Omessa (ITA)	120		90	15	30
Infedele (EST)	100	133,3	100	16,6	33,3
Omessa (EST)	120	160	120	20	40

Importi fino a € 2.000.000 - Tassazione forfettaria facoltativa - Su istanza del contribuente l'Ufficio, in luogo della determinazione analitica dei rendimenti, calcola gli stessi applicando la misura del **5% al valore complessivo** della loro consistenza alla fine dell'anno e determina l'ammontare corrispondente all'imposta da versare utilizzando l'**aliquota del 27%**.

Importi oltre € 2.000.000 - Il contribuente è tenuto al versamento dell'Irpef e delle relative addizionali calcolate in modo ordinario, con sanzioni e interessi.

Violazioni sul monitoraggio per operazioni con paesi "black list"



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

In ogni caso il raddoppio dei termini non sarà applicabile qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni (art. 5-*quater*, co. 4 D. L. 167/1990):

- avvenuta sottoscrizione entro 60 giorni dall'entrata in vigore di una convenzione che preveda un effettivo scambio di informazioni tra il Paese *black list* e l'Italia (anche tra la stipula e l'entrata in vigore dell'accordo);
- rilascio all'intermediario finanziario estero dell'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di VD (copia di tale autorizzazione controfirmata allegata alla richiesta VD);
- qualora successivamente alla richiesta di VD l'autore trasferisca le attività ad altro intermediario finanziario, rilascio della medesima autorizzazione entro 30 giorni dal trasferimento e trasmissione all'Amministrazione finanziaria entro 60 giorni dal trasferimento.

SANZIONI

Omessa compilazione del Quadro RW della dichiarazione dei redditi

In caso di adesione alla VD internazionale si applicano le sanzioni minime per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale, pari al 3 per cento per le attività detenute in Stati non *black list* e al 5 per cento per le attività detenute in Stati *black list*;

- se il Paese *black list* ha stipulato entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge una convenzione per lo scambio di informazioni la sanzione minima sarà anch'essa pari al 3 per cento (es. Svizzera);
- tali sanzioni saranno inoltre generalmente ridotte di un quarto ma potranno essere ridotte della metà se: (i) le attività erano detenute 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, (ii) se a seguito della VD saranno trasferite nei predetti Stati (a tale proposito si ritiene che al trasferimento in Italia sia assimilabile l'intestazione a società fiduciarie italiane residenti), (iii) se l'autore delle violazioni rilascerà 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 allegando copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria;
- le sanzioni così determinate potranno essere abbattute ad un terzo nel caso di pagamento entro il termine di proposizione del ricorso avverso l'atto di contestazione delle sanzioni come evidenziato nello schema sottostante.

Sanzioni RW						
Tipologia sanzione	Tipologia sanzione	Sanzione base minima	Diminuzione di 1/2 (VD) DL 167/90 Art 5 quinquies	Diminuzione a 1/3 (adesione) D.Lgs 472/97 art 16	Diminuzione di 1/2 (VD) DL 167/90 Art 5 quinquies	Diminuzione a 1/3 (adesione) D.Lgs 472/97 art 16
Omessa compilazione RW	White list	3	1,5	0,5		
	Black list con accordo (Svizzera)	3	1,5 con rimpatrio fisico giuridico	0,5	2,25 senza rimpatrio fisico giuridico	0,75
	Black list 2004 - 2007	5	2,5	0,83	3,75	1,25
	Black list 2008 - 2013	6	3	1	4,5	1,5



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

PROCEDURA PER LA VD

Presentazione del modello: entro 30-09-2015

Opzioni da manifestare nella richiesta: a) eventuale determinazione forfetaria dei redditi esteri, in luogo di quello analitico; b) versamento delle somme dovute in tre rate mensili, in luogo di unico versamento; c) eventuale allegazione di copia dell'autorizzazione rilasciata dall'intermediario estero a trasmettere alle autorità finanziarie italiane i dati relativi alle attività oggetto della procedura.

L'Agenzia delle Entrate nei 5 giorni successivi all'invio, rilascia la ricevuta di presentazione.

Nei 30 giorni successivi (ma comunque non oltre il 30-09-2015) occorre procedere mediante PEC (sulla PEC della DRE competente) all'inoltro in formato zip del primo allegato contenete la relazione di accompagnamento e la documentazione giustificativa¹.

Analisi della domanda: l'Agenzia delle Entrate elabora la richiesta e i documenti presentati; può chiedere ulteriori informazioni e documenti.

L'Agenzia delle Entrate provvede a:

Per le violazioni reddituali sostanziali

(i) emettere l'invito a comparire per definire l'accertamento con adesione, (ii) calcolare le imposte, ritenute, contributi previdenziali, sanzioni ed interessi. Nell'invito darà indicazioni circa la possibilità di: a) definizione con la riduzione delle sanzioni ; b) definizione sanzioni Mod. RW nella misura ridotta

Valutazione documenti: il contribuente esamina la documentazione inviata dall'Agenzia delle Entrate. Può scegliere tra:

- (i) acquiescenza all'invito a comparire (riduzione sanzioni a 1/6). Versamento delle somme dovute entro 15 giorni prima della data di comparizione (in soluzione unica o in 3 rate mensili);
- (ii) avviare la proposta di accertamento con adesione (riduzione sanzioni a 1/3 del definito). Versamento delle somme dovute entro 20 giorni dall'atto di adesione (in soluzione unica o in 3 rate mensili);

Per le violazioni di monitoraggio fiscale (Mod. RW)

Notificare un atto di contestazione delle sanzioni relative al monitoraggio fiscale. In questo caso il contribuente entro il termine per la proposizione del ricorso può definire le sanzioni con il versamento ridotto delle stesse ad 1/3 del minimo. Il contribuente deve proseguire con il contenzioso perdendo la possibilità di definizione agevolata delle sanzioni.

Il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria avviene attraverso il pagamento di quanto indicato negli avvisi a comparire e negli atti di contestazione emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Trasferimento degli investimenti:

La procedura di collaborazione volontaria richiede da parte del soggetto aderente, una valutazione in merito al luogo in cui lo stesso intenda detenere i propri investimenti una volta completata la procedura.

Il soggetto aderente potrà effettuare:

¹ Il format indicato nell'allegato n. 4 del provvedimento n. 13193/2015 prevede la redazione di sette paragrafi: 1) Introduzione, 2) - Soggetti collegati, 3) Attività estere, 4) Redditi correlati con le attività estere, 5) - Attività estere alla data di emersione, 6) Maggiori imponibili e ritenute non operate, 7) Effetti della dichiarazione riservata di cui all'art. 13-bis del DL 78/2009.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

- (i) Rimpatrio fisico: trasferimento delle attività estere in Italia o in paesi UE o in paesi aderenti all'accordo sullo SEE
- (ii) Rimpatrio giuridico: rilascio mandato all'amministrazione delle attività a una fiduciaria residente.
- (iii) Mantenimento delle attività all'estero anche successivamente alla procedura della voluntary disclosure. In questo caso dovrà compilare anche per gli anni successivi il mod. RW (corrispondendo l'imposta Ivie e Ivafe). Inoltre è opportuno e allegare alla richiesta di collaborazione volontaria il mod. "waiver".

Mod. Waiver

Il waiver è l'autorizzazione, rilasciata dai contribuenti che intendono usufruire della procedura di collaborazione volontaria, agli intermediari finanziari esteri perché possano inviare all'Agenzia delle Entrate tutti i dati e le informazioni riguardanti le attività oggetto della procedura.

La sottoscrizione del waiver consente di ottenere la riduzione delle sanzioni per le violazioni da quadro RW e da infedele dichiarazione previste dalla procedura (oltre a evitare il raddoppio dei termini per i Paesi non white list con accordo), anche se le attività finanziarie o patrimoniali sono mantenute in un Paese non europeo e non appartenente allo Spazio economico europeo.

Il waiver deve essere rilasciato all'intermediario estero presso il quale si trovano le attività finanziarie alla data di presentazione dell'istanza e a ogni altro intermediario extra Ue al quale dovessero essere trasferite successivamente.

Copia dell'autorizzazione dovrà essere allegata alla richiesta di collaborazione e poi essere prodotta in originale all'ufficio dell'agenzia competente.

Comunicazione all'autorità giudiziaria: entro 30 giorni dalla data di esecuzione dei versamenti l'Agenzia delle Entrate comunica la conclusione della procedura all'autorità giudiziaria.

ESCLUSIONE DALLA PUNIBILITA' DEI SEGUENTI REATI

Reati in materia di dichiarazione

Limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. 74/2000)
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. 74/2000)
- Dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 74/2000)
- Omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000)

Reati in materia di pagamento di imposte

Limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.

- Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D. Lgs. 74/2000).
- Omesso versamento di IVA (art. 10-ter D. Lgs. 74/2000).

Reati non tributari

Commesse in relazione ai delitti di dichiarazione e di pagamento.

- Riciclaggio (art. 648-bis c.p.)
- Impiego di denaro, beni e altre utilità di provenienza illecita (art. 648ter c.p.).



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria se commesse in relazione ai delitti di dichiarazione e pagamento fino al 30.09.2015.

- Autoriciclaggio (art. 648 ter1).

NON SONO COPERTI CON LA VD I SEGUENTI REATI

- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. 74/2000).
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D. Lgs. 74/2000).

REATO DI AUTORICICLAGGIO

Connessa alla *voluntary disclosure* è la nuova norma sull'autoriciclaggio (Art. 648 ter 1 C.P.) che punisce colui che dopo aver commesso o concorso a commettere un delitto non colposo impiega, sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Con il nuovo testo inserito nell'articolato della *voluntary disclosure* (art. 3), il reato di autoriciclaggio costituisce un completamento della procedura di autodenuncia volontaria: da un lato sono previsti dei meccanismi di "premio" in favore di quei contribuenti che vogliono spontaneamente denunciare le proprie disponibilità estere aderendo alla procedura di *voluntary disclosure*; dall'altro, si sono inasprite le conseguenze penali per chi non vi acceda, con la previsione della fattispecie incriminatrice dell'autoriciclaggio, in modo da andare a colpire duramente i contribuenti che erano stati, in tempi più o meno remoti, infedeli, nel caso in cui in futuro intendano movimentare i loro capitali.

In sostanza il terzo comma dell'art. 5-*quiquies*, D.L. 167/1990, come formulato dal nuovo testo di legge, prevede la non punibilità delle condotte di auto riciclaggio commesse *sino alla data del 30 settembre 2015, entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria*", se commesse in relazione alle "attività oggetto di collaborazione volontaria" e sempre che si leghino al provento dei delitti per cui è prevista la "copertura" penale ai sensi della lettera a) della medesima fattispecie.

Esempio: un soggetto, che negli anni 1980 aveva realizzato alcune operazioni integranti gli estremi di un illecito fiscale (non più perseguibili per via dell'intervenuta prescrizione), movimenta i capitali provento del reato: l'Autorità giudiziaria sarebbe legittimata a contestare, in relazione a queste movimentazioni, il reato di autoriciclaggio per via dell'introduzione della nuova fattispecie di cui all'art. 648-ter.1 c.p. L'effetto pratico sarebbe la "reviviscenza" della rilevanza penale di comportamenti non più perseguibili perché, appunto, prescritti.

Lo Studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti

Studio Commercialista Associato Contrino

Riferimenti normativi

L. 15.12.2014, n. 186

Prov. Ag. Entrate 30.01.2015

Circ. Ag. Entrate 19.02.2015, n. 6/E

Circ. Ag. Entrate 13.03.2015, n. 10/E

Circ. Ag. Entrate 16.07.2015, n. 27/E

Circ. Ag. Entrate 11.08.2015, n. 30/E