

LA VOLUNTARY DISCLOSURE: PROCEDURA DI RIMPATRIO E CONTROLLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Firenze, 11 febbraio 2014



Gianluca Marini - gianluca.marini@mazars.it



NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO

- D.L. 28 giugno 1990, n. 167 conv. dalla Legge n. 227/1990
- D.L. 28 gennaio 2014, n. 4. in corso di conversione (G.U. n. 23 del 29.01.2014 S.G.) recante *Disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero*
- *Bozza di istanza per l'adesione*
- Circ. AdE n. 45/E del 13 settembre 2010.
- Circ. AdE n. 25/E del 31 luglio 2013.
- Circ. AdE n. 38/E del 23 dicembre 2013.
- OCSE, "Offshore Voluntary Disclosure - Comparative analysis, guidance and policy advice", settembre 2010.
- Commissione europea, comunicato stampa del 27 giugno 2012.
- In attesa della pubblicazione della Circolare Ministeriale

LA VOLUNTARY DISCLOSURE

COS'E'?

- E' una **procedura amministrativo-tributaria** attraverso cui il contribuente si «autodenuncia» e, a fronte del versamento integrale delle imposte evase e degli interessi, beneficia degli effetti premiali in termini di sanzioni amministrative e penali.
- Inserita in un più vasto programma di lotta ai fenomeni di illecito fiscale internazionale in attuazione delle raccomandazioni dell'**OCSE** (settembre 2010) e più recentemente (aprile 2013) dalla relazione della Commissione istituita presso il Ministero della Giustizia per lo studio sull'auto-riciclaggio (**Commissione Greco**).
 - Anche la **Commissione europea**, con il comunicato stampa 27 giugno 2012 (nell'ambito delle misure concrete avanzate contro la frode fiscale e l'evasione fiscale) ha precisato che *“le autorità nazionali devono inoltre facilitare la possibilità di mettersi in regola per chi voglia farlo, ad esempio prevedendo programmi di denuncia volontaria”*.
- Di recente l'**Agenzia delle Entrate** si è espressa a favore di tali procedure, attribuendo all'**Ufficio Centrale per il Contrasto agli Illeciti Fiscali Internazionali (cd. UCIFI)** *“il compito di sperimentare l'azione di contrasto nello specifico settore anche attraverso lo sviluppo di attività volte alla volontaria disclosure di attività economiche e finanziarie illecitamente detenute all'estero da contribuenti nazionali”* (cfr. par. 3.2. Circ. 25/E/2013 sugli indirizzi operativi per l'anno 2013).

LA VOLUNTARY DISCLOSURE (COLLABORAZIONE VOLONTARIA O PROGRAMMA DI EMERSIONE VOLONTARIA)

SCOPO

- Nasce con l'intento di regolarizzare tutte quelle somme che sono state trasferite all'estero (o sono lì detenute) in **violazione delle norme sul monitoraggio fiscale** di cui al D.L. 167/90.
- Rientra nel quadro delle misure di **contrasto dei fenomeni di sottrazione di redditi all'imposizione** realizzata mediante l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale o l'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito.

OPPORTUNITA'

- Rappresenta l'occasione per "sanare" situazioni pregresse, anche in previsione dell'inasprimento delle misure penali (es. reato di autoriciclaggio) e dell'entrata in funzione di nuovi strumenti di prevenzione e controllo (scambi di informazione automatici e protocolli di collaborazione internazionale).



LA VOLUNTARY DISCLOSURE: LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL MONITORAGGIO FISCALE

LA VOLUNTARY DISCLOSURE: PROCEDURA DI RIMPATRIO - IL D.L. 4/2014

D.L. 28 gennaio 2014, n. 4
entrata in vigore: 29 gennaio 2014



Normativa *ad hoc* che regola le conseguenze fiscali e sanzionatorie (imposte, sanzioni amministrative e penali) dell'auto-dichiarazione da parte del contribuente residente in Italia di proprie disponibilità, finanziarie e patrimoniali, detenute all'estero in violazione della disciplina del cd. "**monitoraggio fiscale**" di cui al d.l. 167/90.

In tale decreto sono inseriti i seguenti articoli:

- 5-*quater* "**Collaborazione volontaria**"
- 5-*quinquies* "**Effetti della procedura di collaborazione volontaria**"
- 5-*sexies* "**Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria**"
- 5-*septies* "**Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero**"

ART. 5-QUATER – AMBITO SOGGETTIVO

Possono richiedere la collaborazione volontaria per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello stato



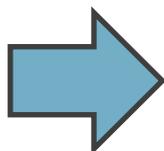
i soggetti elencati all'art. 4 co. 1 del D.L. 167/90

- le persone fisiche
- gli enti non commerciali
- le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del T.U.I.R.

residenti in Italia

che **detengono investimenti all'estero** ovvero **attività estere di natura finanziaria**

SUSCETTIBILI DI PRODURRE REDDITI IN ITALIA



E IL TITOLARE EFFETTIVO ?

ART. 5-QUATER – AMBITO SOGGETTIVO

Dal rinvio all'art. 4 del d.l. 167/90, sembrerebbero ammessi a richiedere la procedura di collaborazione volontaria anche i titolari effettivi (cfr. circ. AdE 38/E/2013) di partecipazioni estere, immobili, redditi, trust, fondazioni di diritto estero.

Per l'individuazione del titolare effettivo, ai sensi del citato art. 4, si deve fare riferimento all'articolo 1, comma 2, lettera u) del D.lgs n. 231/2007 (**normativa antiriciclaggio**) e all'allegato tecnico al medesimo Decreto secondo il quale il **titolare effettivo**:

“È la persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività, ovvero, nel caso di entità giuridica, la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano tale entità, ovvero ne risultano beneficiari secondo i criteri di cui all'allegato tecnico al presente decreto”.

ART. 5-QUATER – AMBITO OGGETTIVO

Violazioni

Presupposto per accedere alla regolarizzazione è la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale (quadro RW), commessa fino al 31 dicembre 2013.

- **Capitali illecitamente detenuti all'estero** in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale;
- **Redditi**, derivanti dai suddetti capitali, **sottratti alla tassazione italiana**;
- **Redditi di fonte estera sottratti alla tassazione esclusiva o concorrente del fisco italiano**;
- **Capitali e redditi di cui sopra riferibili agli eredi** di contribuenti che al momento del decesso si trovavano in una delle situazioni precedentemente elencate.

E' possibile sanare le violazioni commesse **fino al periodo di imposta 2012**, poiché la relativa omissione del quadro RW è stata commessa con il Modello Unico 2013 presentato nel 2013.

LA PROCEDURA DI COLLABORAZIONE VOLONTARIA



può essere attivata fino al 30 settembre 2015 (comma 4)

non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona
(comma 2)

ART. 5-QUATER - CASI DI INAMMISSIBILITA'

LA COLLABORAZIONE VOLONTARIA NON E' AMMESSA (comma 2)

 Se la richiesta è presentata **dopo che l'autore della violazione** degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, co. 1 d.l. 167/90, abbia avuto formale conoscenza:

- ✓ di accessi, ispezioni, verifiche;
- ✓ o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi alle attività di cui al comma 1 (attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato).

 Se la formale conoscenza di tali circostanze è stata acquisita da **soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato.**

la circostanza che tra gli atti inibitori degli effetti della procedura di emersione siano compresi anche atti di cui possono avere formale conoscenza (solamente) soggetti terzi rispetto al contribuente che intende presentare l'istanza di voluntary disclosure (e che quindi potrebbe non essere a conoscenza dell'esistenza delle cause ostative) **desta perplessità e potrebbe essere fonte di incertezza.**

ART. 5-QUATER - ASPETTI PROCEDURALI

L'autore della violazione che si avvale della *voluntary disclosure*, deve

indicare spontaneamente all' A.F., mediante la presentazione di **apposita richiesta all'UCIFI** (cfr. circ. AdE 25/E/2013).

E' stata istituita una sede distaccata dell'ufficio in Via Panciatichi, 20 (Firenze)



tutti gli investimenti costituiti o detenuti all'estero (anche indirettamente o per interposta persona), fornendo i relativi documenti e le informazioni per la ricostruzione dei redditi che servirono per costituirli, acquistarli o che derivano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo



necessariamente relativi a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini:

- per l'accertamento
- o la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione compilazione dell'RW

I PERIODI ANCORA ACCERTABILI AI FINI DEI REDDITI

Art. 43, co. 1 e 2, del D.P.R. 600/73: termini “ordinari” di decadenza

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del:

- quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nei casi di nullità o di omessa presentazione della dichiarazione.

Esempio

La richiesta di disclosure presentata entro 31 dicembre 2014 dovrà pertanto includere tutte le informazioni e i documenti a far data dal periodo d'imposta 2009 (UNICO 2010) ed eventualmente potrà estendersi anche al periodo d'imposta 2008 se la relativa dichiarazione (UNICO 2009) è nulla ovvero non è stata presentata.

I PERIODI ANCORA ACCERTABILI AI FINI DEI REDDITI

Art. 43, co. 3, del D.P.R. 600/73 raddoppio dei termini in presenza di un “reato tributario”

In caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali (di cui al D.lgs. 74/2000), i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso.

Nelle ipotesi sopra prospettate, l' A.F. può notificare l'accertamento entro il 31 dicembre:

- dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Importante

Il raddoppio dei termini è **limitato al solo periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione** rilevante penalmente e può riguardare tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data del 4 luglio 2006, erano ancora pendenti i termini ordinari dell'attività di accertamento (cfr. circ. AdE 28/2006).

SEGUE: PERIODI D'IMPOSTA RILEVANTI AI FINI DEI REDDITI

Art. 12, co. 2 e 2-bis, del D.L. 78/2009

(Contrasto ai paradisi fiscali)

Presunzione relativa di evasione per l'accertamento dei redditi localizzati in paradisi fiscali

In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui al D.L. n. 167/1990 negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, di cui al DM 4 maggio 1999 e al DM 21 novembre 2001, *senza tener conto delle limitazioni ivi previste*, **si presumono costituite, salva la prova contraria, ai soli fini fiscali mediante redditi sottratti a tassazione.**



Inoltre i relativi termini di accertamento di cui all'art. 43, co. 1 e 2 del D.P.R. n. 600/73 sono raddoppiati.

SEGUE: PERIODI D' IMPOSTA RILEVANTI AI FINI DELLA CONTESTAZIONE DI SANZIONI IN MATERIA DI MONITORAGGIO FISCALE

irregolare compilazione del Modulo RW sez. II

Art. 20 del D. lgs. n. 472/97

termini "ordinari" di decadenza

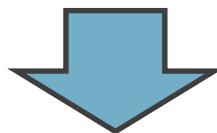
l'atto di contestazione (...) ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione *o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.*

Art. 12, co. 2-ter, del D.L. 78/ 2009

Raddoppio dei termini "ordinari"

per le violazioni di dichiarazione annuale degli investimenti e delle attività di natura finanziaria (art. 4 co.1 D.L. 167/90) **detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** (di cui ai DM 4 maggio 1999 e DM 21 novembre 2001) **i termini di cui all'art. 20 del D.lgs.472/97 sono raddoppiati.**

ISTANZA DI *DISCLOSURE* DEL CONTRIBUENTE



ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Una volta ricostruita la posizione del soggetto interessato, l'Amministrazione finanziaria (presumibilmente la Direzione Provinciale competente in base al domicilio fiscale dell'istante), emana gli **avvisi di accertamento** (per le eventuali maggiori imposte e connesse sanzioni di infedele dichiarazione) e gli **atti di contestazione di sanzioni** (per violazioni da quadro RW).

ART. 5-QUATER - ASPETTI PROCEDURALI

A seguito della notifica degli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni



il contribuente deve versare in unica soluzione le somme dovute in base agli atti emanati dall'A.F.
(senza possibilità di rateazione e di compensazione)

e cioè:

- **Il pagamento integrale delle imposte evase e degli interessi;**
- la possibilità di definire le **sanzioni amministrative tramite acquiescenza** (art. 15 D.lgs. 218/1997) **o accertamento con adesione** (D.lgs. 218/1997);
- la possibilità di definire le **sanzioni dovute per la violazione del quadro RW** (contenute nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione delle sanzioni) **tramite definizione agevolata** (art.16 D. lgs. 472/97)

Il contribuente può anche decidere di contestare gli importi richiesti ed impugnare gli atti
ma perde i benefici della disclosure

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE PER OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE

Il contribuente, ricevuto l'atto di accertamento, può definire le sanzioni amministrative per omessa e/o infedele dichiarazione tramite **acquiescenza o accertamento con adesione (art. 5-quater, co. 1 lett. b) D.L. 167/90)** (in abbinata eventualmente con le regole del concorso di violazioni e continuazione ex. art. 12 D.lgs. 472/1997)

<u>VIOLAZIONI</u> 	SANZIONI AMMINISTRATIVE (Art. 1 D. lgs. 471/1997)		
	sanzione minima per redditi esteri (art. 1 co. 3 d.lgs.471/97)	acquiescenza (art. 15 d.lgs. 218/1997)	adesione all'accertamento (d.lgs. 218/1997)
Omessa dichiarazione	160%	26,6%	53,3%
Infedele dichiarazione	130%	21,6%	43,3%

- tramite **acquiescenza** all'avviso di accertamento il contribuente ottiene la riduzione delle sanzioni irrogate a 1/6 del minimo. Le somme sono versate in un'unica soluzione entro il termine per la proposizione del ricorso.
- tramite **accertamento con adesione** il contribuente ottiene la riduzione delle sanzioni irrogate a 1/3 del minimo. Le somme dovute sono versate in un'unica soluzione entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione.

LE SANZIONI PER LA VIOLAZIONE DA QUADRO RW

La **Legge Europea 97/2013** ha riformulato l'**art. 5, co.2, del D.L. 167/90** prevedendo, per le violazioni del Modulo RW, due aliquote sanzionatorie, graduate in funzione del luogo di detenzione delle attività finanziare e/o degli investimenti esteri.

Le nuove sanzioni amministrative sono irrogate nelle seguenti misure:

- dal **3% al 15%** dell'ammontare degli importi non dichiarati nel quadro RW;
- dal **6% al 30%** dell'ammontare degli importi non dichiarati se gli investimenti/attività sono costituiti/detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui ai DM 4 maggio 1999 e DM 21 novembre 2001 (ciò in quanto l'Amministrazione finanziaria non è in grado di effettuare uno scambio di informazioni con i paradisi fiscali).

LA RIDUZIONE AL 50% DELLE SANZIONI DA QUADRO RW

Art. 5-quinquies co. 3 D.L. 167/90

Nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, la **sanzione amministrativa da quadro RW è rideterminata** in misura pari alla **metà del minimo edittale (dal 3% all' 1,5% / dal 6% al 3%) se:**

- le attività vengono trasferite in Italia (cd. "rimpatrio") o in Stati membri UE e in Stati aderenti al SEE (cd. "regolarizzazione") che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia inclusi nella lista di cui al DM 4/9/1996, e successive modificazioni (*white list*, elenco di Stati collaborativi);
- ovvero le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- ovvero l'autore della violazione rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute un'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

Nei casi diversi da quelli evidenziati la sanzione è determinata nella misura del **minimo edittale, ridotto di un quarto** (passa pertanto dal **3% al 2,25%** e dal **6% al 4,5%**).

SEGUE: LA RIDUZIONE AL 50% DELLE SANZIONI DA QUADRO RW

Perché in tali circostanze la sanzione da quadro RW è ridotta alla metà del minimo edittale?



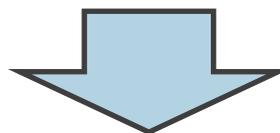
Nell'ipotesi di *disclosure* volontaria in cui il contribuente presta una piena, veritiera e spontanea collaborazione attiva con l'Amministrazione finanziaria, versando altresì tutte le somme **dovute si configurerebbero quelle "eccezionali circostanze"** di cui all'art. 7, co. 4, del D.lgs. n. 472/1997 che:

- rendono manifesta la **sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione;**
- **legittimano una riduzione delle sanzioni fino alla metà del minimo.**

Di tale sproporzione e della connessa esigenza di ridurre le sanzioni fino alla metà del minimo ne prende atto la stessa **Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 38/E/2013).**

IL TRASFERIMENTO PRESSO L'INTERMEDIARIO ESTERO

Se il contribuente beneficia della riduzione alla metà delle sanzioni da RW (casi a, b e c) **ma successivamente alla presentazione della richiesta** trasferisce le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato **fuori dall'Italia o dai Paesi collaborativi** membri UE o aderenti al SEE inclusi nella lista di cui al DM 4 settembre 1996



è obbligato a

- **rilasciare** all'intermediario presso cui le attività sono state trasferite, entro 30 giorni dalla data del trasferimento delle attività, **l'autorizzazione a trasmettere** alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria
- **trasmettere**, entro 60 giorni dalla data del trasferimento delle attività, tale autorizzazione alle autorità finanziarie italiane

la violazione di tali obblighi comporta l'applicazione di una sanzione pari alla metà della sanzione comminata ai sensi del primo periodo del comma 3 dell' art. 5-quinquies

LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI DA QUADRO RW

Art. 5-quinquies, co., 5 D.L. 167/90

le sanzioni irrogate per la violazione degli obblighi di dichiarazione (ex art. 4, co. 1, D.L. 167/90), già (eventualmente) oggetto di riduzione ai sensi dell' art. (art. 7, co.4., D.lgs. 472/97)



possono essere definite tramite **definizione agevolata** (di cui all' art.16 D. lgs. 472/97)

	VIOLAZIONE OBBLIGHI DI DICHIARAZIONE QUADRO RW	
	PAESI WHITE LIST	PAESI BLACK LIST
Minimi edittali (art. 5 co. 2 D.L. 167/90)	3%	6%
sanzioni irrogate a seguito dell'impegno al rimpatrio in Italia o paesi collaborativi (ridotte delle metà per manifesta sproporzione ex art. 7, c. 4, D.lgs. 472/97)	1,5%	3%
definizione agevolata dell'atto di irrogazione delle sanzioni (1/3) (art. 16 D.lgs. 472/97)	0,5%	1%

LE SANZIONI DA QUADRO RW IRROGATE NELL'ATTO DI CONTESTAZIONE

Art. 5-quinquies, co. 5

(la parziale deroga di favore alla disciplina della definizione agevolata)



ATTENZIONE

**l'importo della sanzione agevolata (pari ad 1/3 della sanzione irrogata)
NON può essere inferiore**

- **ad un 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi**
- **o, se più favorevole, ad un 1/3 della somma delle sanzioni più gravi determinate ai sensi del comma 3 dell'art. 5-quinquies (deroga)**

Le somme così determinate, sono versate in un'unica soluzione entro il termine per la proposizione del ricorso e non è prevista la possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del D.lgs. 241/97.

ESEMPIO DI CALCOLO SANZIONI DA VIOLAZIONI RW (DA ITALIA OGGI 6/2/2014)

ANNO D'IMPOSTA	2010	2011	2012	
SOMME DETENUTE IN PAESI BLACK LIST	600.000	700.000	1.600.000	
SOMME DETENUTE IN PAESI WHITE LIST	400.000	800.000	1.200.000	
CUMULO MATERIALE				
SANZIONI BLACK LIST (6% - Art. 5 co.2 dl 167/90)	36.000	42.000	96.000	
SANZIONI WHITE LIST (3% - Art. 5 co.2 dl 167/90)	12.000	24.000	36.000	
TOTALE SANZIONI	48.000	66.000	132.000	246.000
DIMEZZAMENTO DELLA SANZIONE (Art. 7, co. 4, d.lgs. 472/97)				123.000
CUMULO GIURIDICO (art. 12, co.5, d.lgs. 472/97)			(123*1,5)	184.500
DIMEZZAMENTO DELLA SANZIONE (Art. 7, co. 4, d.lgs. 472/97)				92.250 (1)
DETERMINAZIONE DEI MINIMI EDITTALI PREVISTI PER LE VIOLAZIONI PIU' GRAVI				
TOTALE	36.000	42.000	96.000	174.000 (2)
SANZIONI PIU' GRAVI DETERMINE AI SENSI DELL' ART. 5 CO. 3 DL 167/90 (AL 50%)				
TOTALE	18.000	21.000	48.000	87.000 (3)
RIDUZIONE A 1/3				
ART. 5-QUINQUIES, CO. 3, DL 167/90 – CONFRONTO DA EFFETTUARE PER DETERMINARE L' IMPORTO DELLA SANZIONE				
(1) Definizione agevolata (riduzione ad 1/3)				32.083
(2) Confronto con 1/3 somma minimi edittali violazioni + gravi				58.000
(3) Confronto con 1/3 sanzioni + gravi determinate ex art. 5 c.3				29.000

ESEMPIO DI CALCOLO SANZIONI DA VIOLAZIONI RW

L'esempio numerico in tabella evidenzia che l'ammontare della **sanzione per la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale è pari a 32.083 euro**.

Detto valore non può, ai sensi dell'art. 16, co.3, D.lgs. 472/97 (definizione agevolata delle sanzioni), essere inferiore ad 1/3 della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, che nel caso in esame è pari a euro 58.000.

Ma 32.083 è inferiore a 58.000

L'esempio numerico consente di apprezzare il vantaggio ritraibile dalla deroga (rispetto al comma 3 dell'art. 16 del D.lgs 472/97 che prevede solo il primo dei due confronti) prevista dall' art. 5-*quinquies* co. 5, essendo il confronto altresì operato tra 32.083 e 30.000 (valore che rappresenta 1/3 della somma delle sanzioni più gravi ai sensi dell'art. 5 co. 3 dl 167/90).

32.083 non è inferiore a 30.000
e pertanto rappresenta quanto dovuto dal contribuente a titolo di sanzioni da RW

LA CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA LA VOLUNTARY DISCLOSURE

Se il contribuente effettua i versamenti delle somme dovute



entro i 30 giorni successivi l'Agenzia delle Entrate comunica all' Autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria.



Tale comunicazione si rende necessaria in considerazione della particolare rilevanza nel procedimento penale degli effetti derivanti del perfezionamento della procedura.

IL MANCATO PERFEZIONAMENTO DELLA PROCEDURA

Art. 5-quinquies, co. 6, D.L. 167/90

Se il contribuente destinatario dell'atto di contestazione

- non definisce il conseguente avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate
- non raggiunge un accordo nell'ambito del procedimento con adesione
- e, in ogni caso non provvede al pagamento in unica soluzione di quanto dovuto nei termini previsti



la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona

non si producono i benefici dell'emersione, a livello di riduzioni delle sanzioni amministrative e penali



l'Agenzia delle entrate può notificare, anche in deroga ai termini ordinari, un **nuovo atto di contestazione** con la rideterminazione della maggiore sanzione dovuta **entro il 31 dicembre dell'anno successivo** a quello di notifica dell'avviso di accertamento o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

POSSIBILI CONSEGUENZE DEL MANCATO PERFEZIONAMENTO

Inoltre



non essendoci, almeno allo stato attuale, alcuna forma di anonimato, l'Amministrazione finanziaria avrà a disposizione da subito il nome del contribuente che vuole far emergere i fondi esteri, nonché tutta la documentazione relativa ai vari periodi di imposta da regolarizzare.



Sarebbe anche **arduo pensare di impugnare** l'avviso di accertamento, in pratica elaborato sulla scorta della documentazione e delle precisazioni forniti dallo stesso contribuente, con margini di difesa in contenzioso davvero ridotti.

CONSEGUENZE DELLA MANCANZA DI QUALSIASI FORMA DI ANONIMATO

E' previsto che **l'Agenzia delle entrate e gli altri organi dell'amministrazione finanziaria** (in primis la Guardia di Finanza) concordino condizioni e modalità per lo scambio dei dati relativi alle procedure avviate e concluse.

L'espressa previsione di questa comunicazione peraltro non lascia proprio tranquilli, in quanto se da un lato si potrebbe pensare ad una comunicazione finalizzata a coordinare l'attività dell'Amministrazione finanziaria, evitando duplicazioni di controlli, dall'altro potrebbe assumere i contorni di un **"campanello d'allarme"**.

Soprattutto **per i soggetti terzi** in qualche modo coinvolti nella emersione (per esempio la società tramite cui sono stati illecitamente esportati i fondi) che nella versione attuale della norma, **non hanno alcuna forma di copertura**, né dal punto di vista penale né da quello amministrativo.



LA VOLUNTARY DISCLOSURE: PROFILI PENALI

EFFETTI PREMIALI SULLE SANZIONI PENALI

Art. 5-quinquies d.l. 167/1990

"Effetti della procedura di collaborazione volontaria"

Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo 5-*quater* "e limitatamente alle condotte relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero"

**è ESCLUSA
la punibilità per i delitti di**

Dichiarazione infedele
(Art. 4 d.lgs. 74/2000)

Omessa dichiarazione
(Art. 5 d.lgs. 74/2000)

**Sono DIMINUITE
fino alla metà le pene per i delitti di**

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)

LA VOLUNTARY DISCLOSURE: D.L. 4/2014

Art. 5-*sexies* d.l. 167/1990

"Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria"

Le **modalità** di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e di pagamento dei relativi debiti tributari, nonché ogni altra modalità applicativa, **sono disciplinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate**.

L'Agenzia delle Entrate e gli altri organi dell'amministrazione finanziaria concordano condizioni e modalità per lo scambio dei dati relativi alle procedure avviate e concluse.

Art. 5-*septies* d.l. 167/1990

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

Chiunque, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito con la reclusione da un **anno e sei mesi a sei anni**.

CONTATTO

Mazars – Studio Associato Legale e Tributario

00186 Roma, , Via del Corso, 267

Tél. +39 06 6976301

gianluca.marini@mazars.it