

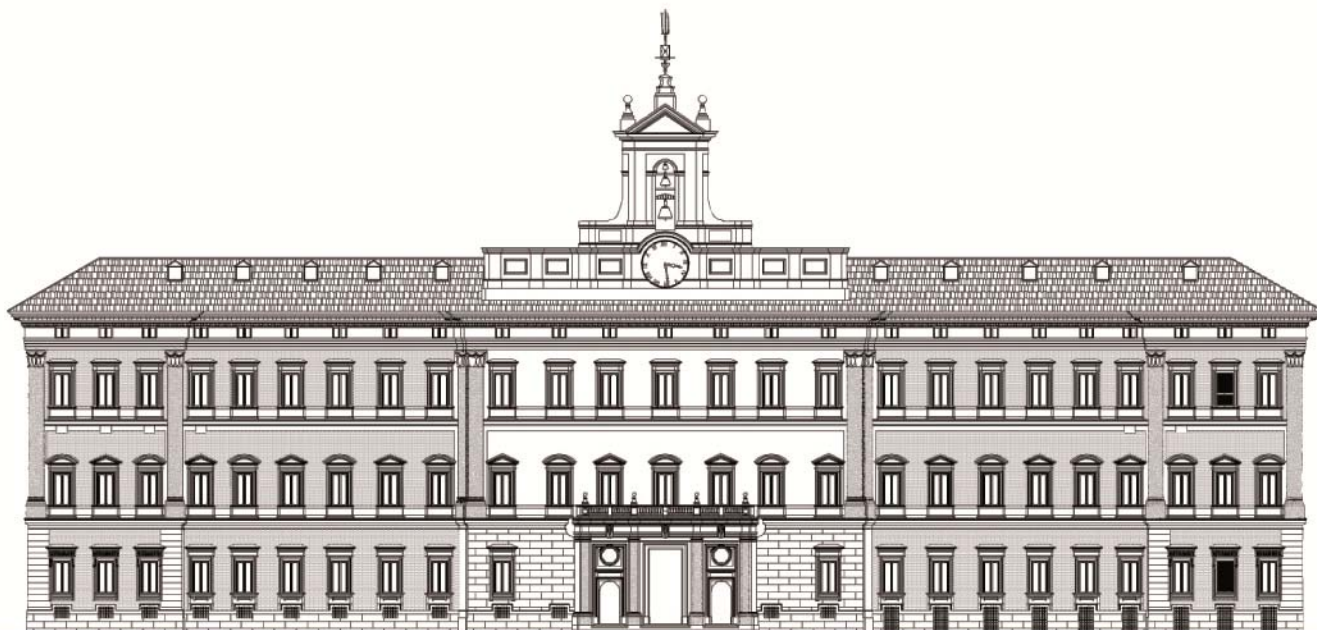


Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA

Progetti di legge

Le leggi



Legge 15 dicembre 2014, n. 186

“Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio.”

*Schede di lettura*

n. 138/2

20 marzo 2015

# Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA

## Le leggi

Legge 15 dicembre 2014, n. 186

“Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio.”

*Schede di lettura*

n. 138/2

20 marzo 2015

---

Servizio responsabile:

*SERVIZIO STUDI – Dipartimento Finanze*

☎ 066760-9496 – ✉ [st\\_finanze@camera.it](mailto:st_finanze@camera.it)

---

**La documentazione dei servizi e degli uffici della Camera è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. La Camera dei deputati declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.**

---

*File: FI0142b.docx*

# INDICE

## SCHEDE DI LETTURA

- La voluntary disclosure .....3
- Articolo 1, commi 1 e 5 (*La collaborazione volontaria internazionale*) .....11
- Articolo 1, commi 2-4 (*La collaborazione volontaria nazionale*) .....29
- Articolo 1, comma 6 (*Modifiche alla responsabilità erariale*).....32
- Articolo 1, commi 7 e 8 (*Destinazione delle risorse*).....34
- Articolo 1, comma 9 (*Disposizioni in materia di agenzie fiscali*) .....36
- Articolo 2 (*Obblighi di indicazione per depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero*) .....38
- Articolo 3 (*Il reato di autoriciclaggio*).....39
- Articolo 4 (*Copertura finanziaria*) .....42



## **Schede di lettura**



## La voluntary disclosure

La **legge 186 del 2014** introduce nell'ordinamento la disciplina della collaborazione volontaria (cd. **voluntary disclosure**) in materia fiscale.

Le norme in esame sostanzialmente riprendono il contenuto dell'articolo 1 del decreto-legge n. 4 del 2014, soppresso durante l'esame del provvedimento in sede parlamentare.

Con riferimento al soppresso articolo 1, la legge di conversione del D.L. 4/2014 (legge n. 50 del 2014) ha esplicitamente fatto salva la validità degli atti e dei provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni soppresse.

A tal fine (articolo 1, comma 1) sono inseriti nel decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, che si occupa di monitoraggio fiscale, **gli articoli da 5-quater a 5-septies**, per contrastare fenomeni di evasione ed elusione fiscale consistenti nell'allocazione fittizia della residenza fiscale all'estero e nell'illecito trasferimento o detenzione all'estero di attività che producono reddito. I soggetti che detengono **attività e beni all'estero** ed hanno omesso di dichiararli possono **sanare la propria posizione** nei confronti dell'erario pagando **l'intera misura delle imposte dovute**.

Per effetto della collaborazione volontaria viene altresì **garantita la non punibilità** per alcuni reati fiscali e il **pagamento in misura ridotta** delle **sanzioni tributarie**.

La procedura non può essere utilizzata se la richiesta di accesso è presentata dopo che l'autore ha avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie, ed opera per le **violazioni dichiarative commesse sino al 30 settembre 2014**, con possibilità di **esperire la procedura fino al 30 settembre 2015**.

Si introduce un nuovo **reato fiscale** che punisce coloro i quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscono o trasmettano documentazione e dati non rispondenti al vero.

Inoltre, l'**articolo 3** introduce, attraverso l'aggiunta del nuovo articolo 648-ter.1 al codice penale, il reato di **autoriciclaggio**, attribuendo rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

I commi da 2 a 4 dell'articolo 1 **estendono** la procedura di collaborazione volontaria, con modalità simili, ai **contribuenti** autori di violazioni riguardanti obblighi di dichiarazione per attività detenute **in Italia (cd. collaborazione volontaria nazionale)**, in materia di imposte sui redditi e relative addizionali,



imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (vale a dire, agli enti e società di capitali cui all'articolo 73 del Tuir, cd. soggetti Ires).

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare 10/E del 13 marzo 2015](#), ha fornito i primi chiarimenti sull'applicazione della disciplina in esame.

Nel corso della discussione della **risoluzione 7/00584** Sanga, il viceministro Casero, con riferimento agli obblighi e le responsabilità gravanti sui **professionisti**, ha evidenziato come il Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle finanze abbia pubblicato una **FAQ**, precisando che **l'obbligo di segnalazione** di operazioni sospette **non si applica** nell'esame della posizione giuridica del cliente in relazione a un procedimento giudiziario, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento.

***La voluntary disclosure e la riforma del quadro RW  
operata dalla legge europea 2013***

L'intervento normativo in esame si colloca **nel quadro delle misure introdotte dalla legge europea 2013** (legge n. 97 del 2013) che hanno ampliato la platea di soggetti obbligati alla compilazione del quadro RW del modello Unico, e hanno rimodulato le sanzioni. In materia si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 38/2013 del 23 dicembre 2013

La richiamata legge 6 agosto 2013, n. 97, ha apportato rilevanti modifiche al decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, recante la disciplina del cosiddetto "monitoraggio fiscale".

Il riformulato articolo 4 del citato D.L. n. 167 del 1990 disciplina *ex novo* i contenuti della dichiarazione annuale dei redditi da predisporre, a decorrere dal periodo d'imposta 2013, per assolvere gli obblighi di monitoraggio fiscale, con lo scopo di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti che detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, per i quali va compilato l'apposito quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi, riformulando inoltre le relative sanzioni.

In particolare, per effetto delle predette modifiche è stato eliminato il **limite di 10.000 euro** per l'indicazione, nel quadro RW, degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. Pertanto, tali investimenti ed attività devono essere sempre dichiarati anche se al termine del periodo d'imposta siano di importo inferiore a 10.000 euro. Inoltre, tale adempimento deve essere effettuato non soltanto dal possessore diretto degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, ma anche dai soggetti che, sulla base delle disposizioni vigenti in materia di antiriciclaggio, risultino essere i **titolari effettivi** dei predetti beni.

Per quanto riguarda le **sanzioni**, la legge europea 2013 ha modificato l'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990 attenuando notevolmente le sanzioni relative alle violazioni degli obblighi di monitoraggio delle consistenze delle attività detenute all'estero cui sono tuttora tenuti i contribuenti. In particolare, la sanzione amministrativa pecuniaria – originariamente prevista, per la violazione dell'obbligo di dichiarazione delle consistenze degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, nella misura dal 10 al 50 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati – è ora stabilita (articolo 5, comma 2 del predetto decreto)

nella misura compresa **tra il 3 e il 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati**.

La sanzione pecuniaria è applicata nella più alta misura, compresa tra il **6 e il 30 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati, quando la violazione ha ad oggetto investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato. E' stata poi soppressa la sanzione accessoria consistente nella confisca di beni di corrispondente valore.

Viene, altresì, prevista una specifica ipotesi sanzionatoria nel caso in cui la dichiarazione relativa agli investimenti all'estero ovvero alle attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, sia presentata con un ritardo non superiore ai novanta giorni dalla scadenza del termine. In tale fattispecie è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di 258 euro.

Le procedure introdotte dalle norme in commento intendono essere coerenti con **le linee guida tracciate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico – OCSE**.

#### ***Il contesto internazionale e le linee guida OCSE***

Le norme in commento si inquadrano in un contesto internazionale particolarmente favorevole alla lotta all'evasione fiscale transfrontaliera, anzitutto attraverso lo strumento dello **scambio di informazioni** tra amministrazioni fiscali.

Nell'***Offshore Voluntary Disclosure - Comparative analysis, guidance and policy advice*** del settembre 2010, l'OCSE ha sottolineato l'efficacia dei programmi di voluntary *compliance* adottati da diversi paesi, i quali hanno facilitato la collaborazione dei soggetti passivi coinvolti, conseguendo al contempo notevoli risparmi, anche in termini di contenzioso (ivi compreso il contenzioso penale). L'Organizzazione ha tuttavia sottolineato che le norme devono fornire ai contribuenti incentivi sufficienti ad incoraggiare l'adesione ai programmi di collaborazione, ma allo stesso tempo non devono costituire misure di ricompensa o di incoraggiamento alla commissione di illeciti fiscali.

Di conseguenza, è stato elaborato un insieme di principi-guida per i Paesi che non hanno adottato ancora programmi di collaborazione volontaria. Tra questi, l'OCSE ha individuato la necessità che i programmi siano chiari nelle finalità e nei termini di completamento; essi dovrebbero consentire di ottenere un maggior gettito, nel breve periodo, che sia dimostrabile ed economicamente vantaggioso; dovrebbero essere coerenti con le regole generali di collaborazione con l'erario e di applicazione dei tributi. Un programma di collaborazione volontaria portato avanti dallo Stato dovrebbe inoltre avere lo scopo di migliorare il tasso di adesione all'obbligo tributario presso i contribuenti che possono accedere al programma stesso.

Infine, un'efficace *voluntary disclosure* è finalizzata a migliorare l'adesione spontanea agli obblighi fiscali nel lungo periodo, presentandosi come un'opportunità specifica; non deve infatti rafforzare negli evasori la convinzione di poter perpetrare le condotte illecite, in attesa della successiva opportunità di sanare i rapporti con l'erario.

In relazione alla **disciplina dei rapporti fiscali e finanziari con l'estero**, si rammenta che il Senato ha avviato l'esame del disegno di legge, già approvato dalla Camera (A.S. 1719), che **ratifica** ed esegue l'accordo tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America finalizzato a migliorare la *compliance* fiscale internazionale e ad applicare la normativa **FATCA** (*Foreign Account Tax Compliance Act*).

Le disposizioni contenute nell'accordo hanno l'obiettivo di fornire agli intermediari un **quadro normativo completo** circa gli adempimenti che questi dovranno assolvere a seguito della stipulazione di tali accordi, anche nell'ottica di garantire una disciplina sistematica della materia che consenta di conseguire sinergie applicative. L'accordo prevede una serie di adempimenti da parte degli intermediari italiani i quali, tramite l'Agenzia delle Entrate, saranno tenute a fornire alle autorità statunitensi specifici elementi informativi sulle attività dei contribuenti statunitensi nel nostro Paese. Sul sito internet del Dipartimento delle Finanze del MEF è stata pubblicata la [bozza di decreto attuativo](#) della legge di ratifica dell'accordo FATCA.

In relazione alle iniziative per il **contrasto all'evasione fiscale internazionale**, si segnala che l'Italia è tra i cinque Stati dell'Unione europea (insieme a Francia, Germania, Regno Unito e Spagna) promotori dell'approccio intergovernativo con gli USA che hanno [formalmente comunicato al Commissario europeo alla fiscalità, il 9 aprile 2013](#), di voler realizzare uno **strumento "pilota" di scambio automatico multilaterale di informazioni**, avente le medesime caratteristiche del modello concordato con gli USA. I cinque Paesi hanno altresì invitato altri Stati membri a prendere parte al progetto, auspicando un ruolo di guida per l'Europa nell'affermazione di un sistema globale di scambio automatico di informazioni. La Commissione europea e la Presidenza di turno dell'Unione europea hanno accolto con favore tale iniziativa. Il 22 maggio 2013 [il Consiglio europeo](#) si è impegnato a dare priorità agli sforzi di estendere lo scambio di informazioni automatico a livello europeo e globale; il 12 giugno 2013 la Commissione europea ha adottato una [proposta legislativa](#) per includere lo scambio automatico di informazioni nella direttiva sulla cooperazione amministrativa.

La tematica è da tempo al centro dell'attenzione e dei lavori di molte organizzazioni internazionali, anche extra-UE. Il [6 settembre 2013](#) i leader del G20 si sono impegnati ad adottare quale *global standard* lo **scambio di informazioni automatico** e a supportare i lavori dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). **L'OCSE** infatti, in collaborazione con lo stesso gruppo di Paesi (Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito) che hanno stretto accordi con gli USA, ha **redatto un [modello di Common Reporting Standard \(CRS\)](#)**, reso pubblico il 13 febbraio 2014.

La differenza fondamentale tra il CRS ed il FATCA è che, mentre il FATCA si basa su accordi bilaterali di scambio informazioni conclusi dall'Amministrazione americana con singoli Stati, lo standard messo a punto dall'OCSE si propone come uno **strumento multilaterale** a cui più Stati possono aderire. Il CRS riprende ampiamente nei contenuti quanto previsto dal modello americano FATCA.

Il 21 luglio 2014 l'OCSE ha poi pubblicato il modello completo e definitivo dello **"[Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters](#)".** Il documento si propone come modello per lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e delinea l'oggetto, la modalità e la tempistica delle informazioni da scambiare. Esso si compone di tre parti:

- la **prima** offre un'illustrazione di **sintesi** dello standard evidenziandone le premesse e le intenzioni;

- la seconda parte riporta il testo del **Model Competent Authority Agreement (Model CAA)** e del **Common Reporting Standard (CRS)**. Il modello CAA rappresenta un modello di accordo per lo scambio di informazioni in via automatica fra le autorità competenti degli Stati contraenti. Il CRS contiene le disposizioni sul contenuto dei dati da riportare, nonché l'illustrazione delle procedure cui gli istituti finanziari dovrebbero attenersi nell'individuazione dei *reportable accounts* e nella trasmissione dei dati;
- la terza parte contiene il commentario esplicativo del Model CAA e del CRS con l'obiettivo di chiarire e facilitare l'implementazione dello standard da parte delle Autorità competenti e degli istituti finanziari.

Le modifiche apportate al modello di convenzione contro le doppie imposizioni hanno tra l'altro ridefinito lo **standard richiesto nello scambio di informazioni**, per assicurare una procedura di scambio più trasparente. Si prevede dunque che lo scambio di informazioni avvenga previa richiesta dell'Amministrazione fiscale del Paese richiedente: l'informazione dovrà essere "prevedibilmente pertinente" (**foreseeably relevant**) ai fini fiscali, a prescindere dal segreto bancario che non sarà quindi opponibile come motivo del rifiuto.

**Oggetto** di scambio automatico saranno le informazioni finanziarie tra cui saldi del conto, interessi, dividendi, ricavi dalla vendita di *asset* transitate per i conti detenuti da persone fisiche e giuridiche. In particolare i Paesi si impegnano a scambiare, in **via automatica e su base annua**, con riferimento ad ogni "*reportable account*" informazioni concernenti nominativo e dati identificativi del titolare del conto, il numero di conto, dati identificativi dell'istituto finanziario, il saldo o il valore del conto medesimo. Gli istituti finanziari tenuti a riportare le informazioni sono, oltre alle banche, gli intermediari finanziari, *brokers*, le compagnie assicurative e gli organismi di investimento collettivo. Il modello CAA prevede che gli Stati si impegnino a trasmettere in modo automatico le informazioni relative a un determinato anno solare **entro nove mesi** dal termine. Il primo effettivo scambio di informazioni automatico dovrebbe avvenire al più tardi **entro il 2017** e coinvolgere 40 Paesi.

Il 29 ottobre 2014 a Berlino, in occasione del [Global Forum per la trasparenza e lo scambio di informazioni dell'OCSE](#), l'Italia (assieme ad altri 50 Paesi) ha sottoscritto l'accordo per implementare il CRS, che si estenderà a 92 Paesi nel corso del 2018.

In qualità di presidenza di turno del Consiglio dell'Unione Europea, poi, l'Italia ha, altresì, finalizzato il testo della nuova Direttiva sulla Cooperazione Amministrativa, ottenendo l'accordo politico in occasione della riunione Ecofin del 14 ottobre 2014. La nuova **Direttiva 2014/107/UE** del 9 dicembre 2014 impegna gli **Stati membri dell'Unione Europea** ad adottare il **Common Reporting Standard** a partire dal 2017.

Il [G20 dei ministri delle Finanze, riunito a Cairns, in Australia, il 20 ed il 21 settembre 2014](#) ha concentrato la propria attenzione sulla lotta contro l'evasione fiscale internazionale, **approvando il predetto CRS e accolto positivamente** il gruppo di documenti rilasciati dall'Ocse il 16 settembre 2014 nell'ambito del progetto "[Base Erosion and Profit Shifting](#)"- BEPS).

Convinzione comune dei Paesi del G20 è la necessità che la lotta all'evasione fiscale internazionale passi da accordi internazionali che consentano negoziati multilaterali, in quanto le manovre antielusive poste in essere da singoli Stati rischiano di generare asimmetrie e confusione allontanando gli investimenti dall'estero, con scarsi risultati da un punto di vista pratico in termini di gettito.

Il **progetto Beps** è stato avviato dall'Ocse nel 2013 e si inserisce nell'ambito dell'azione di contrasto alle politiche di pianificazione fiscale aggressiva. In particolare, mira a contrastare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso

giurisdizioni con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale. Esso si basa su un *Action Plan* costituito da 15 *keys*.

Scopo del progetto è coadiuvare i governi nell'ottica di proteggere la base imponibile, offrendo certezza ai contribuenti e al contempo con lo scopo di evitare che la legge nazionale consenta fenomeni di doppia imposizione e restrizioni al legittimo esercizio di attività di natura transnazionale.

Da ultimo i **Paesi del G20, riuniti a Brisbane nel novembre 2014**, hanno fornito il proprio appoggio alle misure di contrasto all'evasione fiscale transfrontaliera, in particolare al **Common Reporting Standard** internazionale sullo scambio automatico di informazioni fiscali su base reciproca (AEOI), impegnandosi ad **iniziare lo scambio informativo dal 2017 o 2018**, in relazione al completamento del necessario iter legislativo.

Per quanto riguarda l'assetto normativo interno, il D.Lgs. n. 29 del 2014 ha attuato la **Direttiva 2011/16/UE**, concernente la **reciproca assistenza** fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di altre imposte (con specifiche esclusioni: IVA, dazi doganali e contributi previdenziali). Il provvedimento disciplina le procedure relative allo scambio di informazioni di natura fiscale con le altre autorità competenti degli Stati Membri dell'Unione Europea.

Il **D.M. del 16 dicembre 2014** (pubblicato nella GU del 23 dicembre 2014) ha **espunto il Lussemburgo** dall'elenco dei **paesi black list** di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, concernente la disciplina - contenuta nell'articolo 167 del TUIR - in materia di **imprese estere partecipate**, situate in Stati con livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia e dove non è previsto un adeguato scambio di informazioni (*Cfc, controlled foreign companies*).

Infine, sulla Gazzetta Ufficiale n. 6 del 9 gennaio 2015 è stato pubblicato il **D.M. 29 dicembre 2014**, che **introduce la Repubblica di San Marino** nell'elenco degli Stati con i quali è **attuabile lo scambio di informazioni** ai sensi delle convenzioni per evitare le **doppie imposizioni** (c.d. *white list*), di cui al D.M. 4 settembre 1996; ciò a seguito dell'entrata in vigore della "Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica di San Marino per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi fiscali" e grazie agli interventi di adeguamento del quadro normativo sammarinese.

Il 23 febbraio 2015 i rappresentanti dei Governi italiano e svizzero hanno firmato un **Protocollo** che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni e consente lo **scambio di informazioni su richiesta ai fini fiscali**. Insieme al protocollo, i due ministri hanno anche firmato una *road map*, ossia un documento politico che delinea il percorso per la prosecuzione dei negoziati tra i due paesi su altri temi, tra cui la tassazione dei lavoratori frontalieri e le disposizioni per il Comune di Campione d'Italia, exclave italiana circondata da territorio svizzero. Il Protocollo dovrà essere ratificato dai rispettivi Parlamenti. Quando il passaggio parlamentare sarà completato il fisco italiano potrà richiedere alla Svizzera informazioni anche sui rapporti bancari dei contribuenti italiani in essere a partire dalla data della firma. In tal modo le autorità fiscali italiane potranno richiedere alla Svizzera informazioni e individuare i contribuenti che hanno portato capitali fuori senza dichiararli. La Svizzera, impegnandosi allo scambio di informazioni, viene equiparata ai fini della *voluntary disclosure* ad un Paese non *black list*. Circostanza questa che consentirà ai contribuenti che vogliono regolarizzare la loro posizione, di poterlo fare pagando tutte le imposte dovute, come prevede la legge, e usufruendo di

sanzioni più basse. La Svizzera si è impegnata ad adottare lo **scambio automatico di informazioni** a partire **dal 2018**, con riferimento all'annualità 2017.

Un [accordo](#) analogo è stato firmato il 26 febbraio con il **Liechtenstein**. E' stato anche firmato un [Protocollo aggiuntivo](#) che disciplina le richieste di gruppo: le autorità fiscali italiane potranno presentare richiesta di informazioni su gruppi di contribuenti relativamente a comportamenti considerati a rischio.

Il 2 marzo è stato firmato l'[accordo](#) sullo scambio di informazioni ai fini fiscali con il Principato di **Monaco**, che come nel caso del Liechtenstein, è basato sul modello OCSE. E' stato poi firmato [il Protocollo](#) che disciplina le richieste di gruppo.

In tale contesto la normativa sulla *voluntary disclosure* consente al contribuente di regolarizzare (con minori costi e, soprattutto, senza incorrere nelle sanzioni di natura penale) la propria posizione con il fisco italiano.

Si ricorda infine che il 19 marzo la Commissione UE ha [annunciato](#) la conclusione del **negoziato relativo al nuovo accordo di trasparenza con la Svizzera**, secondo il quale gli Stati membri e la Confederazione elvetica si scambieranno automaticamente le informazioni finanziarie rilevanti **dal 2018**.



**Articolo 1, commi 1 e 5**  
**(La collaborazione volontaria internazionale)**

1. Dopo l'articolo 5-ter del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, sono inseriti i seguenti:

« Art. 5-quater. - (Collaborazione volontaria)

1. L'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, commessa fino al 30 settembre 2014, può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui alla lettera b) per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. A tal fine deve:

a) indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori 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, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero, relativamente 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 di cui all'articolo 4, comma 1;

b) versare le somme dovute in base all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione e secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-bis del medesimo articolo per l'adesione ai contenuti dell'invito, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Il versamento può essere eseguito in unica soluzione ovvero essere ripartito, su richiesta dell'autore della violazione, in tre rate mensili di pari importo. Il pagamento della prima rata deve essere effettuato nei termini e con le modalità di cui alla presente lettera. Il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura.

2. La collaborazione volontaria non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, 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 all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria



indicato al comma 1 del presente articolo. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato. La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

3. Entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti indicati al comma 1, lettera b), l'Agenzia delle entrate comunica all'autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria, per l'utilizzo dell'informazione ai fini di quanto stabilito all'articolo 5-quinquies, comma 1, lettere a) e b).

4. Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento, non si applica il raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, comma 2-bis, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, qualora ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'articolo 5-quinquies, commi 4, primo periodo, lettera c), 5 e 7 del presente decreto.

5. La procedura di collaborazione volontaria può essere attivata fino al 30 settembre 2015. Tra la data di ricevimento della richiesta di collaborazione volontaria e quella di decadenza dei termini per l'accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e dei termini per la notifica dell'atto di contestazione ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, intercorrono non meno di novanta giorni. In difetto e in mancanza, entro detti termini, della definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito o della sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione e della definizione agevolata relativa all'atto di contestazione per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4,

comma 1, del presente decreto, secondo quanto previsto al comma 1, lettera b), del presente articolo, il termine di decadenza per la notificazione dell'avviso di accertamento e quello per la notifica dell'atto di contestazione sono automaticamente prorogati, in deroga a quelli ordinari, fino a concorrenza dei novanta giorni.

6. Per i residenti nel comune di Campione d'Italia, già esonerati dalla compilazione del modulo RW in relazione alle disponibilità detenute presso istituti elvetici derivanti da redditi di lavoro, da trattamenti pensionistici nonché da altre attività lavorative svolte direttamente in Svizzera da soggetti residenti nel suddetto comune, il direttore dell'Agenzia delle entrate adotta, con proprio provvedimento, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, specifiche disposizioni relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute in Svizzera in considerazione della particolare collocazione geografica del comune medesimo.

Art. 5-quinquies. - (Effetti della procedura di collaborazione volontaria).

1. Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo art. 5-quater:

a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni;

b) è altresì esclusa la punibilità delle condotte previste dagli articoli 648-bis e articoli 648-ter del codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) del presente comma.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.

3. Limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte previste dall'articolo 648-ter.1 del codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti di cui al comma 1, lettera a), del presente articolo sino alla data del 30 settembre 2015, entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria.

4. Le sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, del presente decreto sono determinate, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in misura pari alla metà del minimo edittale: a) se 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, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996; ovvero b) se le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute; ovvero c) se l'autore delle violazioni di cui all'articolo 5-quater, comma 1, fermo restando l'obbligo di eseguire gli adempimenti ivi previsti, 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, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria. Nei casi diversi da quelli di cui al primo periodo, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto. Nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria, 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 edittale, ridotto di un quarto.

5. Nei casi di cui alle lettere a), b) e c) del primo periodo del comma 4, qualora l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati di cui alla citata lettera a), l'autore della violazione è obbligato a rilasciare, entro trenta giorni dalla data del trasferimento delle attività, l'autorizzazione di cui alla lettera c) del primo periodo del comma 4 all'intermediario presso cui le

attività sono state trasferite e a trasmettere, entro sessanta giorni dalla data del trasferimento delle attività, tale autorizzazione alle autorità finanziarie italiane, pena l'applicazione di una sanzione pari alla metà della sanzione prevista dal primo periodo del comma 4.

6. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto è definito ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni. Il confronto previsto all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, e successive modificazioni, è operato tra il terzo della sanzione indicata nell'atto e il terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi o, se più favorevole, il terzo della somma delle sanzioni più gravi determinate ai sensi del comma 4, primo e secondo periodo, del presente articolo.

7. Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la misura della sanzione minima prevista per le violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, indicata nell'articolo 5, comma 2, secondo periodo, nei casi di detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001, 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 stipulino con l'Italia, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, anche su elementi riconducibili al periodo intercorrente tra la data della stipulazione e quella di entrata in vigore dell'accordo. Al ricorrere della

condizione di cui al primo periodo non si applica il raddoppio delle sanzioni di cui all'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

8. Su istanza del contribuente, da formulare nella richiesta di cui all'articolo 5-quater, comma 1, lettera a), l'ufficio, in luogo della determinazione analitica dei rendimenti, calcola gli stessi applicando la misura percentuale del 5 per cento al valore complessivo della loro consistenza alla fine dell'anno e determina l'ammontare corrispondente all'imposta da versare utilizzando l'aliquota del 27 per cento. Tale istanza può essere presentata solo nei casi in cui la media delle consistenze di tali attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria non ecceda il valore di 2 milioni di euro.

9. Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salva prova contraria, ripartita, per ciascun periodo d'imposta, in quote eguali tra tutti coloro che al termine degli stessi ne avevano la disponibilità.

10. Se il contribuente destinatario dell'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, o che abbia sottoscritto l'accertamento con adesione e destinatario dell'atto di contestazione non versa le somme dovute nei termini previsti dall'articolo 5-quater, comma 1, lettera b), la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 del presente articolo. L'Agenzia delle entrate notifica, anche in deroga ai termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, un avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno

successivo a quello di notificazione dell'invito di cui al predetto articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, e successive modificazioni, o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notificazione dell'atto di contestazione.

Art. 5-sexies. - (Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria)

1. Le modalità di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e di pagamento dei relativi debiti tributari, nonché ogni altra modalità applicativa della relativa procedura, sono disciplinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. 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. - (Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero)

1. L'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1, che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater, 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.

2. L'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1, deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero».

*(omissis)*

5. L'esclusione della punibilità e la diminuzione della pena previste dall'articolo 5-quinquies, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, introdotto dal comma 1 del presente articolo, operano nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati.

Il **comma 1 dell'articolo 1** introduce nell'ordinamento la disciplina della **collaborazione volontaria internazionale** (cd. *voluntary disclosure*) in materia fiscale, inserendo nel **decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167**, che si occupa di monitoraggio fiscale, gli **articoli da 5-quater a 5-septies**.

***Le condizioni per attivare la procedura di collaborazione volontaria internazionale***

L'introdotta articolo **5-quater** individua gli **elementi principali della procedura di disclosure**.

Destinatario della procedura è chiunque abbia **violato gli obblighi dichiarativi relativi al quadro RW della dichiarazione**, di cui all'articolo 4, comma 1 del richiamato D.L. n. 167 del 1990. Per effetto di tale richiamo possono accedere alla *voluntary disclosure* estera le seguenti tre categorie di soggetti residenti in Italia:

- **persone fisiche;**
- **enti non commerciali;**
- **società semplici ed associazioni equiparate** (ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi – TUIR, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917).

Tali soggetti possono accedere alla procedura nel caso in cui abbiano violato, fino al **31 dicembre 2014**, l'obbligo di indicare nella **dichiarazione dei redditi gli investimenti** o le **attività finanziarie detenute all'estero suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia** (violazioni afferenti al quadro RW).

Il richiamato articolo 4 stabilisce che gli obblighi di dichiarazione sussistono anche nei confronti dei soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti e delle attività, ne siano **titolari effettivi** (secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera u), e dall'allegato tecnico del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, in materia di antiriciclaggio.

Ai sensi delle richiamate norme per titolare effettivo s'intende:

- in caso di società:
  1. persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllino un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di una percentuale sufficiente delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto in seno a tale entità giuridica, anche tramite azioni al portatore, purché non si tratti di una società ammessa alla quotazione su un mercato regolamentato e sottoposta a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti; tale criterio si ritiene soddisfatto ove la percentuale corrisponda al 25 per cento più uno di partecipazione al capitale sociale;
  2. persone fisiche che esercitano in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica;
- in caso di entità giuridiche quali le fondazioni e di istituti giuridici quali i trust, che amministrano e distribuiscono fondi:

1. se i futuri beneficiari sono già stati determinati, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica;
2. se le persone che beneficiano dell'entità giuridica non sono ancora state determinate, la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica;
3. persone fisiche che esercitano un controllo sul 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica.

Con la **circolare 10/E del 13 marzo 2015** l'**Agenzia delle Entrate** ha chiarito che, per aderire alla 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 fosse fiscalmente residente in Italia in almeno uno dei periodi d'imposta per i quali è attivabile la procedura. L'accesso alla procedura, pertanto, può essere validamente richiesto anche da coloro che, pur non essendo stati iscritti all'anagrafe della popolazione residente, abbiano comunque, di fatto, fissato il proprio domicilio o la residenza ai sensi del codice civile nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta. Allo stesso modo possono usufruire della procedura i cittadini italiani che, pur essendosi iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), abbiano comunque mantenuto nel territorio dello Stato il proprio domicilio o abbiano, di fatto, continuato a dimorare abitualmente in Italia (cd. **estero residenti fittizi**). Si possono avvalere della procedura in questione le società semplici, le associazioni e gli enti non commerciali che, pur in mancanza del requisito formale dell'ubicazione in Italia della sede legale, hanno comunque avuto di fatto la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, per la maggior parte di uno qualsiasi dei periodi d'imposta interessati dalla procedura (c.d. **soggetti esterovestiti**), ivi compresi i *trust*, nonché i soggetti cd. interposti e gli eredi del *de cuius* che deteneva attività all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

La procedura di collaborazione volontaria è atta (articolo 5-*quater*, comma 1) non solo a consentire l'**emersione** delle **attività finanziarie e patrimoniali** costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, ma anche a **definire le sanzioni** per le eventuali violazioni dei relativi obblighi.

Per l'ulteriore estensione della procedura anche alle violazioni dichiarative "interne" delle persone giuridiche soggette a IRES si veda *infra*.

A tal fine la procedura prevede (comma 1, lettera *a*) dell'articolo 5-*quater*) che il contribuente indichi **spontaneamente** all'amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita **richiesta**, tutti gli **investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero**, anche indirettamente o per interposta persona.

Con la richiamata circolare 10/E l'Agenzia ha fornito chiarimenti in ordine a quali siano da considerare gli **investimenti oggetto della procedura**, intendendosi per tali quelli che il contribuente ha ommesso di indicare nel quadro RW. Le attività estere di natura finanziaria sono quelle da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera. La circolare chiarisce anche cosa si intende per redditi

connessi ai predetti elementi, ovvero quei redditi che servono per costituirli o acquistarli o derivanti dalla loro utilizzazione o dismissione, che sono stati sottratti alla tassazione in Italia.

Devono essere forniti i documenti e le informazioni per la ricostruzione dei redditi che servono per costituirli, acquistarli o che derivano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo, e il contribuente deve altresì produrre i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori 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, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero.

La richiesta riguarda 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 sopra richiamati.

L'amministrazione finanziaria procede dunque ad accertare il *quantum* dovuto, emettendo un avviso di accertamento ovvero invitando il contribuente all'adesione spontanea.

Per **aderire** alla procedura, si deve versare (**articolo 5-quater, comma 1, lettera b**) del D.L. n. 167 del 1990) in un'**unica soluzione oppure**, su richiesta del contribuente, **in tre rate mensili di pari importo**, l'importo che comprende:

- le **somme dovute in base all'invito a comparire innanzi all'Amministrazione finanziaria** (di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-*bis* del medesimo articolo 5, per l'adesione ai **contenuti dell'invito a comparire, ovvero** il *quantum* dovuto, nei casi in cui viene formulata istanza di **accertamento con adesione** (articolo 16, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997), sulla base **dell'atto** di accertamento, entro venti giorni dalla redazione dell'atto.

Si rammenta che ai sensi del richiamato comma 1-*bis*, il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito a comparire mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Tuttavia si rammenta che i commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* dell'articolo 5 sono stati **abrogati** dalla legge di stabilità 2015 (commi 634 e ss. gg. della legge n. 190 del 2014), stante la revisione operata, con lo stesso provvedimento, dell'istituto del ravvedimento operoso. Le norme abrogate tuttavia, per espressa previsione di legge, continuano ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015.

- **l'ammontare dovuto** in base **all'atto di contestazione** o al **provvedimento di irrogazione** delle **sanzioni** per la violazione degli obblighi di dichiarazione sopra richiamati, entro il termine per la proposizione del ricorso, secondo le regole generali (articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).

L'Agenzia delle entrate ha chiarito in proposito che la procedura di collaborazione volontaria internazionale ha quindi:

- **un ambito oggettivo proprio**, che comprende gli investimenti e le attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero e i redditi non dichiarati, connessi a tali investimenti ed attività;
- **un ambito oggettivo derivato nazionale**, che comprende gli imponibili non connessi con i predetti investimenti e attività di natura finanziaria.

L'attivazione della procedura internazionale comprende necessariamente i redditi non dichiarati connessi agli investimenti e alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero oggetto della medesima procedura e comporta l'estensione all'ambito nazionale, dovendosi ritenere che la stessa, al di là degli aspetti connessi al monitoraggio fiscale, non può che riguardare l'intera posizione fiscale del contribuente che la richiede. Si ritiene, comunque, che l'attivazione della procedura internazionale eserciti il suddetto effetto attrattivo dell'ambito nazionale con riguardo ai soli periodi d'imposta che coinvolgono quello proprio della procedura internazionale, in relazione ai redditi non dichiarati connessi agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero.

Come già anticipato, il versamento può essere eseguito in unica soluzione ovvero essere ripartito, su richiesta dell'autore della violazione, in tre rate mensili di pari importo; la prima rata è corrisposta con tempistica e modalità previste per il pagamento di imposta e sanzioni. Il **mancato pagamento** di una delle rate comporta il **venir meno degli effetti** della procedura.

Il contribuente **non può avvalersi del diritto alla compensazione** delle somme così dovute (disciplinato all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) con eventuali crediti fiscali.

Il **comma 2 dell'articolo 5-quater** disciplina i casi in cui la collaborazione volontaria **non è ammessa**.

In particolare, la procedura non può attivarsi se la richiesta è presentata dopo che la violazione sia stata già constatata; più in dettaglio, dopo che l'autore della violazione abbia avuto **formale conoscenza di accessi**, ispezioni e verifiche o di qualunque **attività di accertamento tributario o di procedimenti penali**, per violazione di norme tributarie, relativi **all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria**.

Tra i casi di accertamento ricompresi nella norma sembrerebbero annoverabili le richieste, gli inviti e i questionari ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA (di cui agli articoli 51, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo

32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Inoltre, non sembra essere causa ostativa dell'attivazione della procedura 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) né quella derivante dal controllo formale delle dichiarazioni (successivo articolo 36-*ter*).

La **preclusione** alla procedura **opera** anche nelle ipotesi in cui la **formale conoscenza** delle circostanze di cui al primo periodo è stata **acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato**.

La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

Al **comma 3 dell'articolo 5-*quater*** si dispone che, entro 30 giorni dall'effettuazione dei versamenti di imposta e sanzioni (ovvero della prima rata), l'Agenzia delle entrate debba **comunicare all'autorità giudiziaria** competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria, proprio in considerazione della rilevanza nel procedimento penale degli effetti derivanti dal perfezionamento della procedura (cfr. *infra*).

Il **comma 4 dell'articolo 5-*quater***, come novellato dall'**articolo 10, comma 12-*quaterdecies* del decreto-legge n. 192 del 2014**, dispone che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento, **non si applica il raddoppio dei termini per l'accertamento** basati sulla **presunzione** di detenzione di investimenti ed attività produttive in **paradisi fiscali** e **per l'emanazione dell'atto di contestazione per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale**, previsti - rispettivamente - all'articolo 12, comma 2-*bis* e comma 2-*ter*, del D.L. n. 78 del 2009, con riferimento ai **paesi c.d. *black list*** che **stipulano accordi** con l'Italia al fine di consentire un effettivo scambio di informazioni.

Più precisamente, perché non operi il raddoppio dei termini di cui sopra devono verificarsi congiuntamente le seguenti condizioni:

1. il paese *black list* presso il quale erano o sono detenuti gli investimenti e le attività estere oggetto della collaborazione volontaria abbia stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni conforme all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE, anche con riferimento al periodo tra la data della stipula e quella dell'entrata in vigore dell'accordo (articolo 5-*quinquies*, comma 7);
2. il contribuente che ha attivato la procedura e che vuole mantenere le attività oggetto di collaborazione volontaria nel paese *black list* ove già le deteneva



deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività erano o sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di procedura (c.d. *waiver*) ed allegare copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria (articolo 5-*quinquies*, comma 4, primo periodo, lettera c)) in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria, fino all'effettiva operatività dello scambio di informazioni conforme al predetto articolo 26 (c.d. monitoraggio rafforzato);

3. nel caso in cui il contribuente trasferisca, successivamente all'attivazione della procedura, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o da gli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono trasferite l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto della procedura a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale avviene il trasferimento (articolo 5-*quinquies*, comma 5).

Il **termine (comma 5 dell'articolo 5-*quater*)** per usufruire della procedura di collaborazione volontaria è individuato nel **30 settembre 2015**.

Tra la **data** di ricevimento della **richiesta di collaborazione volontaria** e quella di **decadenza dei termini per l'accertamento** (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA) e dei termini per la **notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni** devono intercorrere **non meno di novanta giorni**.

In difetto e in mancanza, entro detti termini, della definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito o della sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione e della definizione agevolata, relativa all'atto di contestazione per la violazione degli obblighi di dichiarazione, il termine di **decadenza** per la notificazione dell'avviso di accertamento e quello per la notifica dell'atto di contestazione sono **automaticamente prorogati**, in deroga a quelli ordinari, fino a concorrenza dei novanta giorni.

Si chiarisce infine che, per i **residenti nel comune di Campione d'Italia**, già esonerati dalla compilazione del modulo RW in relazione alle disponibilità detenute presso istituti elvetici derivanti da redditi di lavoro, da trattamenti pensionistici nonché da altre attività lavorative svolte direttamente in Svizzera da soggetti residenti nel suddetto comune, il direttore dell'Agenzia delle entrate adotta, con proprio **provvedimento**, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, **specifiche disposizioni** relative agli

imponibili riferibili alle attività costituite o detenute in Svizzera in considerazione della particolare collocazione geografica del comune medesimo.

Tale provvedimento non risulta ancora emanato.

### ***Effetti penali e sanzionatori della voluntary disclosure***

L'introdotta articolo **5-quinquies** indica gli **effetti della procedura di collaborazione** volontaria, sia sul piano **sanzionatorio penale**, sia dal punto di vista delle **sanzioni tributarie**.

Sul **piano penale (comma 1, lettera a))** si dispone che nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria **è esclusa la punibilità** per i delitti di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, di **dichiarazione infedele**, di **omessa dichiarazione**, di **omesso versamento di ritenute certificate** e di **omesso versamento IVA**, di cui rispettivamente agli articoli 2, 3, 4 e 5, 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Ai sensi del richiamato **articolo 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000**, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il successivo **articolo 3** dispone che, fuori dei casi previsti dall'articolo 2, sia punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
- b) se l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione.

Ai sensi del richiamato **articolo 4**, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente l'imposta evasa è superiore a specifici importi e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a due milioni di euro.

**L'articolo 5** punisce con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a trentamila euro.

**L'articolo 10-bis** punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta. Ai sensi del successivo **articolo 10-ter**, la stessa pena si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Si rammenta che, **ai sensi dell'articolo 1, comma 5 della legge** in commento, **l'esclusione della punibilità** e la diminuzione della pena previste dall'articolo 5-*quinquies*, comma 1 **operano nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati.**

La **lettera b) del comma 1** **esclude la punibilità** per il reato di **riciclaggio** e di **impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita**, ove **commesse** in relazione alle **summenzionate fattispecie delittuose** tributarie (di cui alla già commentata lettera a).

Tali esclusioni di punibilità (**comma 2 dell'articolo 5-quinquies**) si applicano **limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute riferibili alle attività oggetto di collaborazione volontaria.**

Il **comma 3** stabilisce che, per le attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte di **autoriciclaggio** (come punite dall'articolo 648-*ter*.1 del codice penale, introdotto dal provvedimento in esame) **non sono punibili** se commesse in relazione ai delitti tributari già menzionati al comma 1, lettera a), sino alla **data del 30 settembre 2015**, ossia il termine entro il quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria.

I **commi 4 e seguenti dell'articolo 5-quinquies** disciplinano le **conseguenze sanzionatorie amministrative** derivanti dalla *voluntary disclosure*.

In primo luogo, le sanzioni per le violazioni dichiarative relative al quadro RW della dichiarazione (si tratta delle sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge n. 167 del 1990; esse vanno dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati) sono determinate in **misura pari alla metà del minimo edittale** al ricorrere, **alternativamente**, delle seguenti **condizioni**:

a) se 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 (inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996);

- b) **ovvero** se le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- c) **ovvero** se l'autore delle violazioni dichiarative, fermo restando l'obbligo di eseguire gli adempimenti ivi previsti, 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, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

Nei casi diversi, la sanzione è determinata nella **misura del minimo edittale, ridotto di un quarto**.

Analogamente sono rideterminate nel **minimo edittale, ridotto di un quarto**, le sanzioni erogate nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria 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.

Come si è visto *supra*, la **legge europea 2013** ha modificato profondamente il richiamato comma 2 dell'articolo 5; detti obblighi dichiarativi sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria **dal 3 al 15 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati. La violazione relativa alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati. Nel caso in cui la dichiarazione sia presentata entro novanta giorni dal termine si applica la sanzione ridotta di euro 258.

La disposizione in esame menziona espressamente che la riduzione delle sanzioni avviene ai sensi del comma 4 dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che consente, ove concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, di ridurre la sanzione stessa fino alla metà del minimo.

Ai sensi del **comma 5** dell'articolo 5-*quinqües*, se si verifica una delle summenzionate condizioni di legge (trasferimento di attività in paesi *white list*, detenzione in Italia, autorizzazione all'intermediario a collaborare con le autorità fiscali, di cui rispettivamente alle già menzionate lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 4), se l'autore della violazione trasferisce, **successivamente alla presentazione della richiesta**, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati *white list*, egli è obbligato a rilasciare, entro trenta giorni dalla data del trasferimento delle attività, l'autorizzazione al nuovo intermediario a collaborare con le autorità italiane all'intermediario presso cui le attività sono state trasferite; l'autore delle violazioni deve inoltre trasmettere, entro sessanta giorni dalla data del trasferimento delle

attività, tale autorizzazione alle autorità finanziarie italiane, **pena l'applicazione di una sanzione**, che ammonta allo 0,75 per cento degli importi non dichiarati (metà della sanzione prevista dal primo periodo del comma 4, ovvero un quarto del minimo edittale delle sanzioni per violazioni del quadro RW).

L'autore della violazione deve altresì trasmettere, entro 60 giorni dalla data del trasferimento delle attività, tale autorizzazione alle autorità finanziarie italiane, pena l'applicazione di una sanzione ulteriore pari alla metà della sanzione già pagata per la collaborazione volontaria (primo periodo del comma 3).

Si riporta di seguito il riepilogo delle **sanzioni** in materia di monitoraggio fiscale **applicabili nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria** per periodo d'imposta e per luogo di detenzione, elaborato dall'Agenzia delle Entrate al ricorrere, alternativamente, di una delle condizioni previste dalla lettere a), b) e c) del comma 4 dell'articolo 5-*quinquies* del *decreto legge* (riduzione della metà).

<b>Luogo di detenzione</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>	<b>2007</b>	<b>2006</b>	<b>2005</b>
<b>Paese non black list</b>	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	-	-	-	-
<b>Paese black list con accordo</b>	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	-	-	-	-
<b>Paese black list senza accordo</b>	3%	3%	3%	3%	3%	3%	2,5%	2,5%	2,5%

Il **comma 6** dell'articolo 5-*quinquies* dispone che il **procedimento di irrogazione delle sanzioni** per la violazione degli obblighi di dichiarazione relativi al quadro RW sia definito ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Si rammenta che, ai sensi del richiamato articolo 16, il procedimento si apre con la notifica dell'atto di contestazione, che contiene alcuni elementi a pena di nullità (tra cui i fatti attribuiti al trasgressore, le prove le norme applicate). Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono **definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo** della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione impugnabile. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici previsti nel caso di definizione agevolata, ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende

addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata. Ove siano state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato tempestivamente (120 giorni) cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse. Le sanzioni così irrogate, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo agevolato.

Viene tuttavia disposta una **deroga** alle regole generali. Il comma 3 del predetto articolo 16 prevede che, entro il termine stabilito per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

In caso di applicazione della sanzione nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, tuttavia, l'articolo 5-*quinquies*, comma 6, **ultimo periodo**, deve essere considerata la somma minore tra le seguenti:

- il terzo della sanzione indicata nell'atto;
- il **terzo della somma dei minimi edittali** previsti per le violazioni più gravi **o**, se **più favorevole**, il terzo della somma delle sanzioni più gravi (determinate ai sensi del comma 4, primo e secondo periodo, del medesimo articolo, ossia la somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, ridotti della metà o di un quarto a seconda della casistica in cui si rientra).

Una specifica ipotesi di **agevolazioni sanzionatorie** è disposta al **comma 7** dell'articolo 5-*quinquies* nel caso di **tempestiva stipula di accordi internazionali** volti a migliorare gli scambi informativi fiscali transfrontalieri.

Infatti, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la **sanzione** minima prevista per le violazioni in tema di quadro RW, se le attività o gli investimenti esteri sono detenuti in **Stati o territori a regime fiscale privilegiato** (come individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001), che ex articolo 5, comma 2 ammonta al 6 per cento degli importi non dichiarati, è **dimezzata (3 per cento)** dell'ammontare degli importi non dichiarati) se le attività oggetto della collaborazione volontaria erano o sono detenute in **Stati che stipulino con l'Italia**, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, **accordi** che consentano un **effettivo scambio di informazioni** finanziarie e **fiscali** (ai sensi dell'articolo 26 del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni OCSE), anche su elementi riconducibili al periodo intercorrente tra la data della stipulazione e quella di entrata in vigore dell'accordo.

Un'altra conseguenza della stipula di detti accordi è la **disapplicazione** del **raddoppio delle sanzioni** prevista, nel caso di attività detenute all'estero, dall'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del già richiamato decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78.

L'articolo 12, comma 2 del richiamato D.L. 78/2009 ha introdotto, in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, una presunzione legale *iuris tantum*, secondo cui gli investimenti e le **attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato** individuati da decreti ministeriali (decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e decreto del 21 novembre 2001), senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione relativi al quadro RW, ai soli fini fiscali **si presumono costituite**, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso le sanzioni previste per le violazioni dichiarative dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 sono raddoppiate; sono raddoppiati altresì (comma 2-*bis*) i termini di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Il **comma 8** dell'articolo 5-*quiquies* consente al contribuente, su specifica istanza da formulare all'atto della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, di richiedere che l'ufficio, **in luogo della determinazione analitica dei rendimenti**, calcoli gli stessi applicando una misura forfettaria, ovvero la misura percentuale del **5 per cento al valore complessivo della loro consistenza** alla fine dell'anno, determinando l'ammontare corrispondente all'imposta da versare utilizzando **l'aliquota del 27 per cento**.

Tale istanza può essere presentata solo nei casi in cui la media delle consistenze di tali attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria **non ecceda il valore di 2 milioni di euro**.

Il **comma 9** dell'articolo 5-*quiquies* specifica che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la **disponibilità** delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione **si considera**, salva prova contraria, **ripartita**, per ciascun periodo d'imposta, **in quote eguali** tra tutti coloro che al termine degli stessi ne avevano la disponibilità.

Infine il **comma 10** dell'articolo 5-*quiquies* reca le **conseguenze del mancato versamento tempestivo** delle somme dovute per effetto della collaborazione volontaria: in tale ipotesi, la **procedura** di collaborazione volontaria **non si perfeziona** e non si producono gli effetti penali e tributari.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate notifica, anche in **deroga** ai termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento e di irrogazione della sanzione **un nuovo avviso di accertamento** e un **nuovo atto di contestazione** con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a

quello di notifica dell'invito a comparire, o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

### ***Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria***

L'**articolo 5-sexies** ha demandato a un **provvedimento dell'Agenzia delle entrate** l'individuazione delle modalità di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e di pagamento dei relativi debiti tributari, nonché ogni altra modalità applicativa delle norme introdotte. 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.

Sul [sito](#) dell'Agenzia delle Entrate sono disponibili, oltre alle informazioni generali sulla procedura, ai riferimenti normativi e ai provvedimenti, anche il modello di domanda di adesione alla procedura di collaborazione volontaria e le due schede da allegare per attivare il processo di regolarizzazione delle attività detenute all'estero non dichiarate; nella prima scheda vanno indicati i dati relativi al richiedente, nella seconda le attività estere rilevanti, da comunicare all'amministrazione finanziaria.

Con la [circolare n.10/E del 13 marzo 2015](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle novità introdotte dalla legge n. 186/2014.

### ***Disposizioni penali: esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero***

L'introdotta **articolo 5-septies** istituisce il **reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero**, che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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.

L'autore della violazione dichiarativa deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero.

Si segnala che la [circolare n. 8624](#) del **Dipartimento del Tesoro** del Ministero dell'Economia e delle Finanze, emanata il 31 gennaio 2014, ha chiarito che l'approvazione delle norme sulla **voluntary disclosure non** ha alcun **impatto sull'applicazione** delle sanzioni e dei presidi previsti **dalle norme antiriciclaggio** contenute nel decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che le **esimenti** previste dal decreto legge operano **unicamente** sul piano **fiscale**. Di conseguenza, l'adesione alle procedure di collaborazione contenute nelle norme



in esame non vale di per sé a qualificare come lecite le risorse o le attività, oggetto di volontaria emersione, illegalmente detenute o stabilite all'estero.

Resta pertanto **immutato l'obbligo di attivare le procedure di adeguata verifica della clientela**, incluso l'obbligo di identificazione del titolare effettivo e l'applicazione di misure rafforzate di adeguata verifica della clientela, nel caso di elevato rischio di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, anche **rispetto alle attività volontariamente dichiarate al fisco**, che beneficiano della speciale procedura disegnata dal decreto legge in esame.

In particolare tali considerazioni valgono con riferimento alle fattispecie di rimpatrio di capitali e beni detenuti in paesi individuati dal Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale - GAFI come "ad alto rischio" e/o non cooperativi ovvero con lacune strategiche nei loro sistemi di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo.

Si ricorda che il **Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale (GAFI)** o Financial Action Task Force (FATF), costituito nel 1989 in occasione del G7 di Parigi, è un organismo intergovernativo che ha per scopo l'elaborazione e lo sviluppo di strategie di lotta al riciclaggio dei capitali di origine illecita e, dal 2001, anche di prevenzione del finanziamento al terrorismo. Nel 2008, il mandato del GAFI è stato esteso anche al contrasto del finanziamento della proliferazione di armi di distruzione di massa. Il GAFI elabora standard riconosciuti a livello internazionale per il contrasto delle attività finanziarie illecite, analizza le tecniche e l'evoluzione di questi fenomeni, valuta e monitora i sistemi nazionali. Individua inoltre i paesi con problemi strategici nei loro sistemi di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo, così da fornire al settore finanziario elementi utili per le loro analisi di rischio. Del Gruppo fanno parte 35 membri in rappresentanza di stati e organizzazioni regionali che corrispondono ai principali centri finanziari internazionali, nonché, come osservatori, i più rilevanti organismi finanziari internazionali e del settore (tra i quali FMI, Banca Mondiale, ECB, Nazioni Unite, Europol, Egmont).

**Articolo 1, commi 2-4**  
***(La collaborazione volontaria nazionale)***

2. Possono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria prevista dalle disposizioni di cui al comma 1 per sanare le 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, anche contribuenti diversi da quelli indicati nell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, e i contribuenti destinatari degli obblighi dichiarativi ivi previsti che vi abbiano adempiuto correttamente.

3. Ai fini di cui al comma 2, i contribuenti devono:

a) presentare, con le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 5-sexies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, introdotto dal comma 1 del presente articolo, apposita richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, fornendo spontaneamente all'Amministrazione finanziaria i documenti e le informazioni per la determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e

all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;

b) effettuare il versamento delle somme dovute in base all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione di cui al medesimo decreto, secondo le modalità ed entro i termini indicati nell'articolo 5-quater, comma 1, lettera b), del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, introdotto dal comma 1 del presente articolo.

4. Alla procedura di collaborazione volontaria di cui al comma 2 si applicano, oltre a quanto stabilito al comma 3, le seguenti disposizioni introdotte dal comma 1 del presente articolo:

a) l'articolo 5-quater, commi 2, 3 e 5, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227;

b) l'articolo 5-quinquies, commi 1, 2, 3, 4, terzo periodo, e 10, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, in materia di effetti della procedura di collaborazione volontaria;

c) l'articolo 5-sexies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227;

d) l'articolo 5-septies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, applicabile al contribuente che, 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.

Rispetto a quanto originariamente previsto dall'articolo 1 del decreto-legge n. 4 del 2014, le norme in materia di *voluntary disclosure* hanno una **più ampia platea di destinatari** e anche un **ambito oggettivo di applicazione più esteso**.

Nel corso dell'esame delle proposte di legge di iniziativa parlamentare la procedura di **collaborazione volontaria** è stata infatti **estesa** ai soggetti non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale (ad es. enti e società di capitali, soggetti a IRES ai sensi dell'articolo 73 del TUIR) autori di **violazioni dichiarative per attività detenute in Italia**, ai fini delle **imposte sui redditi** e relative addizionali, delle imposte **sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA**, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei **sostituti d'imposta** (articolo 1, commi 2-4 della legge 186 del 2014).

Come chiarito dalle Entrate, in sostanza, con l'estensione della procedura di collaborazione volontaria viene riconosciuta la possibilità a chi ha commesso violazioni, negli ambiti impositivi indicati dalla norma, di regolarizzare la propria posizione fiscale, indipendentemente dalla circostanza che questa riguardi anche consistenze illecitamente detenute all'estero, fermo restando il pagamento delle imposte dovute nonché delle relative sanzioni, per quanto, queste ultime, siano dovute in misura ridotta.

**I commi da 2 a 4 dell'articolo 1** della legge 186/2014 **consentono** - come anticipato - di utilizzare la procedura di collaborazione volontaria alla **sanatoria** di violazioni degli **obblighi di dichiarazione relativi ad attività detenute in Italia** purché commesse fino al **30 settembre 2014**. Si applicano - sostanzialmente - le procedure sopra descritte.

Più in dettaglio, il **comma 2** dell'articolo 1 della legge 186 del 2014 ha infatti previsto che **possono avvalersi** della procedura di **collaborazione volontaria** anche **contribuenti diversi** da quelli indicati nell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, nonché i contribuenti destinatari degli obblighi dichiarativi relativi al quadro RW, ma che vi abbiano adempiuto correttamente (dunque la *voluntary* può sanare eventuali **adempimenti inesatti** afferenti all'obbligo di dichiarazione delle attività estere).

La norma si applica dunque anche ai soggetti che non sono obbligati alla compilazione del quadro RW, tra cui le società ed enti soggetti a IRES ai sensi dell'articolo 73 TUIR.

Detti soggetti possono avvalersi della *voluntary disclosure* per sanare:

- le **violazioni degli obblighi di dichiarazione** ai fini delle imposte **sui redditi e relative addizionali**, nonché delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi;
- violazioni dichiarative concernenti l'IRAP e l'IVA;
- violazioni relative alla **dichiarazione dei sostituti d'imposta**.

La procedura può essere esperita per violazioni **commesse fino al 30 settembre 2014**.

Di conseguenza si potranno **sanare** anche **violazioni relative ad elementi patrimoniali detenuti in Italia**, relativamente alle maggiori imposte dirette e all'IVA.

A tale scopo, i **commi 3 e 4 dell'articolo 1** adattano la *voluntary disclosure* a tale nuova finalità, stabilendo espressamente la **procedura** da seguire e le norme applicabili nel caso di violazioni nazionali.

In primo luogo, i contribuenti interessati dovranno presentare apposita **richiesta** di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, fornendo spontaneamente all'Amministrazione finanziaria i documenti e le informazioni per la determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento.

Dovranno altresì effettuare il **versamento** delle somme dovute in base all'invito a comparire innanzi all'Amministrazione, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione.

Si chiarisce (**comma 4**) che a tale forma di procedura si applicano, oltre a quanto stabilito al comma 3, le seguenti disposizioni del D.L. 167/1990:

- a) l'articolo 5-*quater*, commi 2, 3 e 5 (rispettivamente relativi alla preclusione alla procedura di collaborazione volontaria, alla comunicazione di conclusione della procedura all'Autorità giudiziaria e al termine massimo del 30 settembre 2015 per esperire la *voluntary disclosure*);
- b) l'articolo 5-*quinqies*, commi 1, 2, 3, 4, terzo periodo, e 10 (rispettivamente concernenti le conseguenze penali – commi da 1 a 3 -, la riduzione delle sanzioni e le conseguenze del mancato perfezionamento della procedura);
- c) l'articolo 5-*sexies* (sui provvedimenti attuativi);
- d) l'articolo 5-*septies* (in tema di reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero).

Come già rilevato in precedenza, **ai sensi dell'articolo 1, comma 5 della legge** in commento, **l'esclusione della punibilità** e la diminuzione della pena previste dall'articolo 5-*quinqies*, comma 1 **operano nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati.**

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella più volte richiamata circolare 10/E, i rapporti tra le preclusioni operanti per la procedura di *voluntary* nazionale e per quella internazionale.

**Articolo 1, comma 6**  
**(Modifiche alla responsabilità erariale)**

6. All'articolo 29, comma 7, secondo periodo, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, le parole da: «e dall'articolo 48» fino alla fine del periodo sono sostituite dalle seguenti: «dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni, dagli articoli 16 e 17 del

decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, nonché al fine della definizione delle procedure amichevoli relative a contribuenti individuati previste dalle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi e dalla convenzione 90/436/CEE, resa esecutiva con legge 22 marzo 1993, n. 99, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo».

L'**articolo 1, comma 6** del provvedimento in esame provvede a modificare il secondo periodo dell'articolo 29, comma 7 del D. L. n. 78 del 2010, in materia di **responsabilità erariale dei funzionari dell'amministrazione finanziaria**.

La richiamata norma nella formulazione originaria prevedeva che, relativamente alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contenzioso mediante transazione fiscale, (regolata dall'articolo 182-*ter* della legge fallimentare, Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), adesione all'accertamento (di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), conciliazione giudiziale (di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546) la **responsabilità erariale** dei funzionari dell'Amministrazione **sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti** (di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20) fosse **limitata** alle ipotesi di **dolo**.

Sul punto la relazione di accompagnamento al decreto legge n. 78 del 2010 precisava che finalità dell'intervento normativo in questione era quella di aumentare la deflazione del contenzioso ottenibile mediante gli istituti della transazione, dell'adesione all'accertamento e della conciliazione giudiziale, riprendendo in parte la disposizione contenuta nell'[articolo 66, comma 8, del decreto legislativo n. 165 del 2001](#) e risultava giustificata dalla "particolare complessità delle valutazioni cui sono chiamati i responsabili degli atti e provvedimenti in parola: tali valutazioni vengono effettuate sulla base dei mezzi di prova ammessi in materia tributaria che, come noto, soffrono di particolari limitazioni".

Con le modifiche in esame, la **limitazione di responsabilità** al dolo è operativa anche **per gli accordi in materia di ruling internazionale** conclusi dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 269 del 2003, alle procedure previste in via generale per **l'irrogazione delle sanzioni**

amministrative tributarie dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché al fine della **definizione delle procedure amichevoli** relative a contribuenti individuati previste dalle vigenti **convenzioni contro le doppie imposizioni** sui redditi e dalla convenzione 90/436/CEE, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili fra imprese associate.

### **Articolo 1, commi 7 e 8** **(Destinazione delle risorse)**

7. Le entrate derivanti dall'attuazione delle disposizioni di cui agli articoli da 5-quater a 5-septies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, introdotti dal comma 1, nonché quelle derivanti dall'attuazione dei commi 2, 3 e 4 del presente articolo, affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione:

a) al pagamento dei debiti commerciali scaduti in conto capitale, anche prevedendo l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno;

b) all'esclusione dai medesimi vincoli delle risorse assegnate a titolo di

cofinanziamento nazionale dei programmi dell'Unione europea e di quelle derivanti dal riparto del Fondo per lo sviluppo e la coesione;

c) agli investimenti pubblici;

d) al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni.

8. Con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri sono stabiliti i criteri e le modalità per la ripartizione delle entrate di cui al comma 7 tra le finalità ivi indicate, nonché per l'attribuzione delle somme affluite all'entrata del bilancio dello Stato, di cui al medesimo comma 7, per ciascuna finalizzazione.

L'articolo 1, comma 7 della legge dispone il versamento delle entrate rinvenienti dalle disposizioni illustrate prevedendone ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato ai fini del loro utilizzo, anche mediante riassegnazione, alle specifiche finalità indicate nel comma medesimo. Alla norma sulla *voluntary disclosure* non sono ascritti effetti finanziari espressamente quantificabili.

La destinazione degli introiti derivanti dalle suddette misure che effettivamente affluiranno all'entrata del bilancio dello Stato è effettuata per le seguenti finalità:

- **pagamento dei debiti commerciali scaduti in conto capitale**, anche prevedendo l'**esclusione** dei relativi pagamenti dai vincoli del **patto di stabilità interno**;
- **esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno delle risorse** assegnate a titolo di **cofinanziamento nazionale** dei programmi comunitari e di quelle derivanti dal riparto del **Fondo per lo sviluppo e la coesione (FSC)**;
- **investimenti pubblici**;
- **Fondo per la riduzione della pressione fiscale**, di cui all'articolo 1, comma 431, della legge n. 147/2013 (legge di stabilità per il 2014).

I criteri e le modalità di ripartizione delle risorse tra le finalità indicate nonché di attribuzione a ciascun ente beneficiario delle somme affluite all'entrata del bilancio dello Stato sono rinviate ad appositi **decreti** del Presidente del Consiglio dei Ministri (**comma 8**).

Si rammenta in proposito che l'articolo 10, comma 9 del D.L. n. 192 del 2014 (cd. "milleproroghe"), al fine di **sterilizzare gli aumenti di accisa sui carburanti per il 2015 e il 2016**, disposti **in attuazione della cd. clausola di salvaguardia** contenuta nell'articolo 15, comma 4, del D.L. n. 102 del 2013, a copertura degli oneri contenuti nel medesimo provvedimento, sostituisce i predetti aumenti di accisa con la destinazione, a tale scopo, di **parte delle risorse** che deriveranno dall'introduzione dalle **norme in materia di collaborazione volontaria fiscale**.

Alle finalità sopra illustrate, dunque, sembra doversi intendere aggiunta la copertura del minor gettito, pari a 671,1 milioni di euro per l'anno 2015 e 17,8 milioni di euro per l'anno 2016, che consegue alla disattivazione della clausola di salvaguardia del D.L. 102/2013 in materia di accise.

Ove l'andamento delle entrate provenienti dalla procedura di collaborazione volontaria non consenta la copertura degli oneri derivanti dall'articolo 15 del decreto-legge n. 102 del 2013, lo stesso comma 9 prevede la **riattivazione di una clausola di salvaguardia per gli anni 2015 e 2016**, con aumento degli acconti IRES e IRAP per il periodo d'imposta 2015 e un aumento delle accise a decorrere del 2016.



**Articolo 1, comma 9**  
**(Disposizioni in materia di agenzie fiscali)**

9. Per le esigenze operative connesse allo svolgimento delle attività necessarie all'applicazione della disciplina di cui al comma 1 sull'emersione e sul rientro dei capitali detenuti all'estero, e comunque al fine di potenziare l'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale, assicurando l'incremento delle entrate tributarie e il miglioramento della qualità dei servizi:

a) l'Agenzia delle entrate, in aggiunta alle assunzioni già autorizzate o consentite dalla normativa vigente, può procedere, per gli anni 2014, 2015 e 2016, all'assunzione a tempo indeterminato di funzionari di terza area funzionale, fascia retributiva F1, e di assistenti di seconda area funzionale, fascia retributiva F3, assicurando la priorità agli idonei che sono inseriti in graduatorie finali ancora vigenti a seguito di concorsi per assunzioni a tempo indeterminato, nel limite di un contingente corrispondente a una spesa non superiore a 4,5 milioni di euro per l'anno 2014, a 24 milioni di euro per l'anno 2015, a 41,5 milioni di euro per l'anno 2016 e a 55 milioni di euro a decorrere dall'anno 2017;

b) la disposizione di cui all'articolo 1, comma 346, lettera e), della legge 24

dicembre 2007, n. 244, continua ad applicarsi, nei limiti delle risorse disponibili a legislazione vigente, e può essere utilizzata anche per il passaggio del personale tra le sezioni del ruolo del personale non dirigenziale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli definisce i criteri per il passaggio del personale da una sezione all'altra, in ragione del progressivo completamento dei processi di riorganizzazione connessi all'incorporazione di cui all'articolo 23-quater del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e successive modificazioni. Ai dipendenti che transitano presso la sezione «dogane» si applica esclusivamente il trattamento giuridico ed economico previsto dal contratto collettivo nazionale di lavoro per il personale già appartenente all'Agenzia delle dogane. Ai dipendenti che transitano dalla sezione «ASSI» alla sezione «monopoli» si applica esclusivamente il trattamento giuridico ed economico previsto per il personale già appartenente all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

L'articolo 1, comma 9, lettera a) del disegno di legge in esame autorizza l'**Agenzia delle entrate** a procedere, per gli anni **2014, 2015 e 2016**, ad **ulteriori assunzioni** di personale a tempo indeterminato - aggiuntive rispetto a quelle già autorizzate dalla normativa vigente - nel limite di un contingente corrispondente a una spesa non superiore a 4,5 milioni di euro per il 2014, 24 milioni per il 2015, 41,5 milioni per il 2016 e 55 milioni euro a decorrere dal 2017, assicurando la priorità agli idonei inseriti in graduatorie vigenti.

I profili da assumere sono funzionari di terza area funzionale, fascia retributiva F1, e assistenti di seconda area funzionale, fascia retributiva F3.

Si ricorda al riguardo che l'articolo 1, comma 14, del D.L. 150/2013 (cosiddetto Proroga termini) ha prorogato, dal 31 dicembre 2013 al 31 dicembre 2014, il termine entro cui l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio sono autorizzate ad espletare procedure concorsuali, da indire entro il 30 giugno 2014, per la

copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, prorogando, nel frattempo gli incarichi già attribuiti.

**La lettera b)** conferma l'autorizzazione per l'Agenzia delle dogane a procedere ad **assunzioni di personale** nella misura di per 34 milioni per il 2008, 46 milioni per il 2009 e 62 milioni annui a decorrere dal 2010, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 346, lettera e), della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008), nei limiti delle risorse disponibili; si stabilisce che tali risorse possano essere utilizzate anche per il passaggio del personale tra le sezioni del ruolo del personale non dirigenziale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Si ricorda che il comma 9 dell'articolo 23-*quater* del [D.L. n. 95/2012](#) ha soppresso l'Agenzia per lo sviluppo del settore ippico – ASSI e disposto la ripartizione tra il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, delle funzioni attribuite ad ASSI dalla normativa vigente nonché le relative risorse umane, finanziarie e strumentali. Ai sensi del decreto del Ministro delle politiche agricole del 31 gennaio 2013 sono state trasferite all'Agenzia delle dogane e dei monopoli 10 unità di personale. Anche tale personale continua a mantenere il precedente trattamento economico fondamentale e accessorio, limitatamente alle voci fisse e continuative. Analogamente per il personale non dirigenziale veniva istituita nell'ambito dell'Agenzia una "sezione ASSI". Pertanto sia il personale ex Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che quello ex ASSI, in base alla vigente disciplina contrattuale, percepisce una indennità di amministrazione inferiore rispetto a quella percepita dal personale proveniente dalla vecchia Agenzia delle dogane.

Utilizzando le risorse ancora disponibili previste dal citato comma 346 della legge finanziaria 2008, la disposizione in esame ha lo scopo superare le differenze sul piano del trattamento retributivo tra il personale delle diverse sezioni del personale non dirigenziale.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli deve definire i criteri per il passaggio da una sezione all'altra, in ragione del progressivo completamento dei processi di riorganizzazione connessi all'incorporazione. Ai dipendenti (sia ex Monopoli, sia ex ASSI) che transitano alla "sezione dogane" si applica esclusivamente il trattamento giuridico ed economico previsto dal CCNL per il personale già appartenente all'Agenzia delle dogane. Ai dipendenti che transitano dalla "sezione ASSI" alla sezione "monopoli" si applica esclusivamente il trattamento giuridico ed economico previsto per il personale già appartenente all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato. Sostanzialmente il passaggio riguarda il personale della "sezione monopoli" alla "sezione dogane" (in quanto il personale ex dogane percepisce un trattamento economico maggiore).

**Articolo 2**  
**(Obblighi di indicazione per depositi e**  
**conti correnti bancari costituiti all'estero)**

1. All'articolo 4, comma 3, secondo periodo, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, le parole: «10.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «15.000 euro».

**L'articolo 2 eleva da 10.000 a 15.000 euro il valore massimo complessivo (raggiunto nel corso del periodo d'imposta) al di sotto del quale non sussistono gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero.**

A tal fine è modificato l'articolo 4, comma 3 del D.L. n.167 del 1990, norma che individua i casi di esclusione dagli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi di attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione e di depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero.

Si tratta di:

- attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi
- depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero, il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro (limite così innalzato così dalle norme in esame).

### Articolo 3 (Il reato di autoriciclaggio)

1. All'articolo 648-bis, primo comma, del codice penale, le parole: «1.032 a euro 15.493» sono sostituite dalle seguenti: «5.000 a euro 25.000».

2. All'articolo 648-ter, primo comma, del codice penale, le parole: «1.032 a euro 15.493» sono sostituite dalle seguenti: «5.000 a euro 25.000».

3. Dopo l'articolo 648-ter del codice penale è inserito il seguente:

«Art. 648-ter. 1. - (Autoriciclaggio).

Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 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.

Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, e successive modificazioni.

Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.

La pena è diminuita fino alla metà 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.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648».

4. All'articolo 648-quater del codice penale sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al primo comma, le parole: «articolo 648-bis e 648-ter» sono sostituite dalle seguenti: «articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1»;

b) al terzo comma, le parole: «648-bis e 648-ter» sono sostituite dalle seguenti: «648-bis, 648-ter e 648-ter.1».

5. All'articolo 25-octies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole: «e 648-ter» sono sostituite dalle seguenti: «, 648-ter e 648-ter.1»;

b) alla rubrica sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, nonché autoriciclaggio».

L'articolo 3 reca alcune **modifiche al codice penale** introducendo, tra l'altro, un nuovo specifico **reato di autoriciclaggio**.

In primo luogo, i **commi 1 e 2** dell'articolo rinalzano i **limiti edittali della multa**, nel minimo da **1.032 a 5.000 euro** e nel massimo da **15.493 a 25.000 euro**, previsti per i delitti di riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di

provenienza illecita, rispettivamente contenuti negli articoli 648-*bis* e 648-*ter* del codice penale. Tali modifiche sono introdotte in analogia con quanto previsto dalla nuova disposizione in materia di autoriciclaggio, contenuta nel successivo comma 3.

Il **comma 3 introduce** – mediante l'inserimento di un **nuovo articolo 648-*ter*.1** nel codice penale - **il reato di autoriciclaggio**. In precedenza, infatti, il codice penale prevedeva, all'art. 648-*bis*, solo il riciclaggio, che punisce chi ricicla denaro o altre utilità provenienti da un reato commesso da un altro soggetto. Il riciclaggio in prima persona, ovvero la condotta di sostituzione o di trasferimento di denaro, beni o altre utilità ricavate commettendo un altro delitto doloso, non era punito. La norma è volta quindi a sanare tale lacuna nell'ordinamento.

In particolare, si applica la pena della **reclusione da due a otto anni** e della **multa da 5.000 a 25.000 euro** a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, sostituisce, trasferisce ovvero impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Si applica la pena da **uno a quattro anni** e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 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**.

**Non sono punibili** le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla **utilizzazione o al godimento personale**.

Al contrario, la pena è **umentata** quando i fatti sono commessi nell'**esercizio di un'attività bancaria, finanziaria o di altra attività professionale**.

Infine si prevede una **diminuzione della pena fino alla metà** 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.

In analogia con quanto previsto per il nuovo reato, per i delitti di **riciclaggio** e **impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita** previsti dagli articoli 648-*bis* e 648-*ter* del codice penale i **limiti edittali della multa** sono **elevati** nel minimo da 1.032 a **5.000 euro** e nel massimo da 15.493 a **25.000 euro (comma 1 dell'articolo 3)**.

I **commi 4 e 5** dell'articolo 3 recano ulteriori novelle al codice penale, al fine di inserire il riferimento al nuovo reato di autoriciclaggio anche nell'articolo 648-*quater* del codice penale - che contiene alcune previsioni speciali in materia di confisca per i delitti di riciclaggio e impiego di beni di provenienza illecita - nonché nella disciplina della responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato (art. 25-*octies* del decreto legislativo n. 231 del 2001).

## **Articolo 4** **(Copertura finanziaria)**

1. All'onere derivante dall'articolo 1, comma 9, lettera a), pari a 4,5 milioni di euro per l'anno 2014, a 24 milioni di euro per l'anno 2015, a 41,5 milioni di euro per l'anno 2016 e a 55 milioni di euro a decorrere dall'anno 2017, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica	economica, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307.
	2. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

L'**articolo 4** reca la copertura finanziaria degli oneri derivanti dalle disposizioni in materia di nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato dell'Agenzia delle entrate (articolo 1, comma 9, lettera a) del provvedimento in esame), quantificando i relativi oneri in **4,5 milioni di euro per l'anno 2014, 24 milioni per il 2015, 41,5 milioni per il 2016 e 55 milioni** a decorrere dall'anno **2017**.

A tali oneri si provvede mediante corrispondente riduzione del **Fondo per interventi strutturali di politica economica**, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n.282.

Il **comma 2** contiene la clausola di autorizzazione al Ministro dell'economia e delle finanze ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.