



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

A.C. 2247, A.C. 2248

Dossier n° 138 - Schede di lettura
 1 aprile 2014

Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	2247	2248
Titolo:	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 emersione e rientro di capitali detenuti all'estero, nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale
Iniziativa:	Parlamentare	Parlamentare
Numero di articoli:	2	1
Date:		
presentazione:	31 marzo 2014	31 marzo 2014
assegnazione:	1 aprile 2014	1 aprile 2014
Commissioni competenti:	VI Finanze	VI Finanze
Sede:	referente	referente

Contenuto

Le **proposte di legge** in esame intendono **sostanzialmente riproporre** il **contenuto dell'articolo 1 del decreto-legge n. 4 del 2014**, che recava disposizioni per l'**emersione e il rientro di capitali detenuti all'estero**, nonché alcune misure per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. L'articolo 1 è stato infatti **soppresso** durante l'esame del provvedimento presso la Commissione VI Finanze della Camera e trasfuso nelle PDL di iniziativa parlamentare in esame. Si intende così consentire agli organi parlamentari di esaminare più approfonditamente il provvedimento, allo scopo di superare alcune criticità contenute nella norma soppressa, anche sulla base delle evidenze emerse durante le audizioni svolte in occasione dell'esame del [D.L. n. 4 del 2014](#).

[Il contenuto delle proposte in esame](#)

Si rammenta che l'articolo 1, comma 2 della legge di conversione del [D.L. n. 4 del 2013 \(legge n. 50 del 28 marzo 2014\)](#) mantiene espressamente la validità degli atti e dei provvedimenti adottati, nonché gli effetti prodottisi e i **rapporti giuridici sorti** sulla base del citato articolo soppresso.

Entrambe le proposte di legge introducono nell'ordinamento la disciplina della **collaborazione volontaria** (cd. *voluntary disclosure*) in materia fiscale; in **sintesi**, i soggetti che detengono **attività e beni all'estero** ed hanno omesso di **dichiararli** potranno sanare la propria posizione nei confronti dell'erario pagando le imposte dovute (in tutto o in parte) **e le sanzioni** (in misura **ridotta**). Per effetto della collaborazione volontaria sarà inoltre garantita la **non punibilità per alcuni reati fiscali relativi agli obblighi dichiarativi**. 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.

Le proposte di legge intendono operare per le **violazioni dichiarative** commesse **sino al 31 dicembre 2013**, con possibilità di **esperire la procedura fino al 30 settembre 2015**.

Si propone inoltre l'introduzione di un **nuovo reato fiscale**, che punisce coloro i quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscano o trasmettano documentazione e dati non rispondenti al vero. Le norme hanno lo scopo di 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.

L'A.C. 2247(Causi) disciplina inoltre l'assegnazione di personale alle **Agenzie fiscali** (comma 3 del soppresso articolo 1).

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**

Legge europea 2013 e riforma del quadro RW

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. Si ricorda tuttavia che, per effetto delle modifiche apportate al citato [D.L. n. 4 del 2014](#) durante la conversione in legge, è stata ripristinata una franchigia di 10.000 euro per i **depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero**; il titolare è esentato dalla dichiarazione nel caso in cui il cui **valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta** non sia superiore a 10.000 euro.

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 linee guida OCSE

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**.

Linee guida OCSE sull'emersione di capitali

In particolare, 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.

Nel 2013 l'OCSE è tornata sull'argomento, nell'ambito di un più ampio studio sulle Politiche Fiscali e le Informazioni Comparative tra i Paesi (OCSE – *Tax Administration 2013 – Voluntary Disclosure Policies*). Nello studio sono state specificamente esaminate le procedure di *voluntary disclosure* di Nuova Zelanda, Canada, Singapore, Regno Unito e Stati Uniti.

La "voluntary disclosure" nell'esperienza europea

L'Agenzia delle Entrate, nel corso del ciclo di audizioni svolte presso la VI Commissione Finanze della Camera in occasione del [D.L. n. 4 del 2014](#), ha reso noti alcuni dati sintetici relativi alle legislazioni sulla **voluntary disclosure in campo fiscale** recentemente adottate da alcuni **Paesi europei** (Spagna, Francia, Regno Unito, Germania).

Le esperienze europee

In particolare, in **Spagna** nel corso del 2012 è stato emanato un provvedimento temporaneo chiamato "*tax amnesty*". Scaduti i termini, resta in vigore una legislazione permanente che prevede la possibilità per i contribuenti di regolarizzare la propria situazione fiscale, prima che abbia inizio una qualsiasi indagine fiscale, versando l'imposta dovuta ed un sovrattassa per il ritardo dal 5 al 20 per cento (a seconda della durata del ritardo); l'imposta dovuta viene calcolata dal fisco. Se la collaborazione è veritiera e completa e il dovuto viene pagato, si evita la sanzione penale e quella amministrativa.

Per quanto riguarda la **Francia**, nell'ambito di una legge dell'aprile 2013 sulla lotta al crimine finanziario, il Ministro del Bilancio ha emanato una circolare (giugno 2013) che disciplina le condizioni sotto le quali le autorità fiscali possono gestire la "*tax amnesty*". Sebbene non esplicitamente dichiarato, sembrerebbe trattarsi di una procedura non temporanea. Riguarda le persone fisiche con redditi non dichiarati all'estero. Le dichiarazioni ed i loro allegati documentali vanno inviati alle autorità fiscali; viene richiesto il pagamento della tassa, delle addizionali, delle sanzioni e degli interessi (può essere ridotta la sanzione per omessa dichiarazione di redditi esteri). L'accordo decade e si annulla se le dichiarazioni rese non risultano veritiere. Non ci sono garanzie su futuri procedimenti amministrativi o penali. Parimenti si può essere processati per redditi derivanti dall'abuso di beni sociali o frodi fiscali.

In relazione al **Regno Unito** (per accordi specifici fuori del quadro generale esaminato), il Paese ha sottoscritto una serie di accordi, tra i quali si ricorda il *Memorandum of Understanding* temporaneo (dall'aprile 2013 al settembre 2016) con il Principato del Liechtenstein. La gestione è affidata alle autorità fiscali inglesi relativamente a *disclosure* fatte da persona fisica con collegamenti a conti, fiduciarie, società, holding o finanziarie in Liechtenstein. Esclude chi è già soggetto ad indagine fiscale o ha acceso il conto estero tramite una banca inglese. Sono previsti limiti alle agevolazioni per chi collabora in corso di accertamento.

Il *Memorandum of Understanding* con l'Isola di Man, Jersey, Guernsey prevede il medesimo periodo di validità. Il periodo fiscale in cui il contribuente, persona fisica, ha aperto conti con banche, finanziarie, o ha sottoscritto contratti assicurativi, o costituito società, enti, immobili nell'isola di Man, Jersey, Guernsey, va dal 1999 al dicembre 2013. Tra le cause di esclusione vi è l'essere soggetto ad indagine penale o l'esserlo stato; l'essere stato considerato "persona di rilievo" nell'accordo di cooperazione UK-Svizzera. Tasse, sanzioni e interessi non sono dovuti ante 1999 e la sanzione massima sta in un *range* tra il 10 ed il 40 per cento della tassa dovuta. L'immunità penale non è automatica.

Nei casi in cui non siano applicabili agevolazioni da *disclosure* e si tratti di frode fiscale con piena e veritiera *disclosure* al fisco inglese, accompagnata dal pagamento di tutte le tasse, sanzioni ed interessi, l'autorità fiscale inglese non procede al giudizio penale per la frode.

In **Germania** dal 2011 l'autodenuncia in caso di evasione fiscale è così disciplinata: non sussistono sanzioni penali né sanzioni amministrative (piene) se la rettifica sui periodi accertabili è piena; il beneficio è precluso se, ad esempio, al momento della presentazione dell'autodenuncia il contribuente era già a conoscenza di una verifica fiscale o se l'imposta evasa supera i 50.000 euro. In tale ultimo caso, tuttavia, se si rende una dichiarazione completa e si pagano le imposte evase, oltre al 5 per cento di sanzione amministrativa, non si procede in via penale.

La proposta di legge Causi 2247

L'articolo 1 dell'A.C. 2247 riprende integralmente il **contenuto dell'articolo 1 del decreto – legge n. 4 del 2014**; l'articolo 2 reca invece la copertura finanziaria del provvedimento.

Voluntary disclosure

A.C. 2247: la collaborazione volontaria

In particolare, l'**articolo 1, comma 1 della proposta** introduce l'articolo **5-quater** nel [D.L. n. 167 del 1990](#), il quale individua gli **elementi principali della procedura** di *disclosure*.

Destinatario della procedura è chiunque abbia **violato gli obblighi dichiarativi** di cui all'articolo 4, comma 1 del richiamato [D.L. n. 167 del 1990](#). Per effetto di tale richiamo potranno accedere alla *voluntary disclosure* le seguenti tre categorie di soggetti residenti in Italia:

- **persone fisiche**;
- **enti non commerciali**;
- **società semplici ed 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](#)).

Sono dunque **esclusi** dal novero dei soggetti eleggibili le società e gli enti commerciali.

Tali soggetti possono accedere alla procedura nel caso in cui abbiano violato, fino al **31 dicembre 2013**, l'obbligo di indicare nella **dichiarazione** dei redditi gli **investimenti** o le **attività finanziarie detenuti all'estero** suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

La fissazione di detto termine ha la funzione di evitare che si avvalgano degli effetti della collaborazione i contribuenti che hanno trasferito all'estero le attività solo dopo l'introduzione della procedura di collaborazione.

Il richiamato [articolo 4 del D.L. n. 167 del 1990](#) 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:

a) 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;

b) 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.

Detta procedura è volta a consentire l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

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 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 ricostruzione dei redditi che servirono per costituirli, acquistarli o che derivano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo, 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 sopra richiamati.

Tale procedura implica il pieno riconoscimento, da parte dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione, dell'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi, degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato suscettibili di produrre redditi imponibili nel territorio dello Stato e delle violazioni sostanziali di cui all'[articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#) (per omessa o infedele dichiarazione) relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero.

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 dovranno **versare in un'unica soluzione** (escludendosi quindi il beneficio della rateazione) le **somme dovute**, che ammontano:

- al quantum dovuto in base all'avviso di accertamento non preceduto da processo verbale o invito a comparire (accertamento definito con acquiescenza del debitore, che rinuncia all'impugnazione ai sensi dell'[articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218](#)), da versare entro il termine per la proposizione del ricorso. Nel caso in cui viene formulata istanza di accertamento con adesione ([articolo 16, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997](#)), le somme dovute sono calcolate sulla base dell'atto di accertamento, entro venti giorni dalla redazione dell'atto.
- all'ammontare dovuto in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione sopra richiamati, ridotte secondo quanto disposto dal successivo articolo 5-*quinqies*, da versare nei termini per il ricorso avverso i predetti atti.

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 fiscali, che siano riconducibili alle attività costituite o detenute all'estero. 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.

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*).

Sembrerebbe opportuno che la disciplina secondaria attuativa delinea con precisione quali sono le attività di accertamento che precludono l'utilizzo della voluntary disclosure.

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

Al **comma 3** si dispone che, entro 30 giorni dall'effettuazione dei versamenti, 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.

Su tale procedura di comunicazione nel corso delle audizioni sono state da più parti espresse criticità in relazione alla sovrabbondanza di comunicazioni all'autorità giudiziaria.

Il **termine (comma 4) per usufruire** della procedura di collaborazione volontaria è individuato nel **30 settembre 2015**.

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

A.C. 2247:
effetti penali e
tributari

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 infedele e di omessa dichiarazione, di cui rispettivamente agli articoli 4 e 5 del [D.Lgs. n. 74 del 2000](#).

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.

La **lettera b) del comma 1** prevede, nei confronti di chi aderisce alla *disclosure*, la **diminuzione a metà delle pene** previste per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e per dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (previsti dagli articoli 2 e 3 del predetto [decreto legislativo n. 74 del 2000](#)).

Il richiamato articolo 2 punisce 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. L'articolo 3 stabilisce che, fuori dei casi previsti dal citato articolo 2, 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, 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 30.000 euro; b) 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 un milione di euro.

Tali riduzioni o esclusioni di punibilità (**comma 2** dell'articolo 5-quinquies) si applicano limitatamente alle condotte relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero.

Il **comma 3** chiarisce quali sono gli effetti della collaborazione volontaria dal punto di vista delle **sanzioni amministrative tributarie** per le violazioni nel quadro RW, consentendo di comminare una pena inferiore al minimo edittale in presenza di specifiche condizioni.

A.C. 2247:
sanzioni

Per chi aderisce alla *voluntary disclosure* le predette sanzioni sono determinate nella metà del minimo edittale o nel minimo edittale ridotto di un quarto, in dipendenza dalla condotta del contribuente.

Gli effetti favorevoli sulle sanzioni tributarie si limitano alle sanzioni previste dall'articolo 5, comma 2, del richiamato [D.L. n. 167 del 1990](#) (cd. "sanzioni RW") che colpiscono le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale (di cui al già richiamato articolo 4, comma 1, del medesimo decreto, e consistenti nell'omessa indicazione degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia).

Dal tenore della norma sembra che restino ferme le sanzioni per le altre violazioni sostanziali relative alla dichiarazione dei redditi riferibili alle attività costituite o detenute all'estero, per le quali si applicano la misura e le regole generali di determinazione previste dal [decreto legislativo n. 472 del 1997](#).

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.

Per chi aderisce alla *voluntary disclosure* le predette sanzioni sono determinate nella metà del minimo edittale o nel minimo edittale ridotto di un quarto, in dipendenza dalla condotta del contribuente.

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.

In particolare, la sanzione è ridotta alla **metà del minimo edittale** ove si verifichi **una** tra le condizioni che seguono:

- le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea e 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);
- le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- l'autore delle violazioni, fermi restando gli adempimenti ivi previsti, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute un'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

Ove non sussistano le predette condizioni, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto.

La *ratio* della lettera c) è di consentire la riduzione delle sanzioni nella misura della metà del minimo edittale anche quando il paese in cui è localizzato l'intermediario estero ove le attività sono detenute non consenta un adeguato scambio di informazioni con l'Italia, ma il contribuente autorizzi l'intermediario a rispondere comunque alle richieste di informazioni su tali attività da parte dell'amministrazione finanziaria italiana, in modo che il fisco possa controllare la veridicità delle informazioni indicate dal contribuente nella dichiarazione dei redditi (quadri RW e RM) per i periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria ("monitoraggio rafforzato").

Il **comma 4** contiene misure idonee a garantire, in caso di trasferimento delle attività presso altro intermediario, che l'amministrazione finanziaria italiana possa continuare ad ottenere le informazioni necessarie, pena la il pagamento di una sanzione pari alla metà di quella già pagata dal contribuente a seguito della procedura di collaborazione volontaria.

Più in dettaglio, ove sussistano le condizioni sopra citate per la riduzione della sanzione alla metà del minimo e l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o dai Paesi UE o SEE con cui esiste adeguato scambio informativo, l'autore della violazione è obbligato (entro 30 giorni dalla data del trasferimento delle attività) a rilasciare l'autorizzazione al cosiddetto "monitoraggio rafforzato" all'intermediario presso cui le attività sono state trasferite.

L'autore della violazione dovrà 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).

Il **comma 5** dispone che il procedimento di irrogazione delle sanzioni per le violazioni dichiarative segua le regole di cui [articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#), anche ai fini della definizione del contesto. Il richiamato articolo 16 prevede che 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 addiventano 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 addiventare 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, come si è visto, consente di definire in modalità agevolata il procedimento sanzionatorio con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata, comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Diversamente, nell'ipotesi di *voluntary disclosure* (quindi con sanzioni irrogate in misura inferiore), il confronto 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.

Il **comma 6 dell'articolo 5-quinquies** disciplina 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 contestare o irrogare la sanzione (di cui all'[articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#)), un **nuovo atto di contestazione** con la rideterminazione della sanzione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notifica dell'avviso di accertamento o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

L'articolo **5-sexies** demanda 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.

L'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.

A.C. 2247: il reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero
A.C. 2247: l'impatto sulle norme antiriciclaggio

Si segnala che la [circolare n. 8624](#) del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle Finanze, emanata il 31 gennaio 2014, aveva chiarito che l'[articolo 1 del D.L. n. 4 del 2014](#) e, in particolare, l'approvazione delle norme sulla *voluntary disclosure* non avrebbero avuto 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 aveva sottolineato che le esimenti previste dal decreto legge avrebbero operato unicamente sul piano fiscale. Di conseguenza, l'adesione alle procedure di collaborazione contenute nelle norme in esame avrebbe qualificato di per sé come lecite le risorse o le attività, oggetto di volontaria emersione, illegalmente detenute o stabilite all'estero. Rimaneva 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).

La destinazione delle entrate

L'**articolo 1, comma 2 della proposta** dispone l'**utilizzo** delle entrate derivanti dalle disposizioni di cui agli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* del [D.L. n. 167/1990](#), come introdotti dal

A.C. 2247: destinazione

precedente comma 1, prevedendone il **versamento ad apposito capitolo dell'entrata** del bilancio dello Stato ai fini del loro utilizzo, anche mediante riassegnazione, alle specifiche finalità indicate nel comma 2 medesimo. Alla norma sulla *voluntary disclosure* non sono ascritti effetti finanziari espressamente quantificabili.

delle entrate

Considerato quanto sopra detto, il comma 2 dispone la destinazione degli introiti derivanti dalle suddette misure, che effettivamente affluiranno all'entrata del bilancio dello Stato, alle seguenti **finalità**:

- **pagamento dei debiti commerciali scaduti in conto capitale**, anche prevedendo l'esclusione dei relativi pagamenti dai vincoli del patto di stabilità interno.

Dalla formulazione della norma non risulta chiaro a quali debiti commerciali in conto capitale si faccia riferimento, se a quelli di tutte le amministrazioni pubbliche ovvero soltanto a quelli delle amministrazioni locali (regioni ed enti locali), vista la previsione dell'esclusione dei relativi pagamenti dai vincoli del patto di stabilità interno.

*Inoltre, sempre con riferimento alla individuazione dei debiti in questione, andrebbe chiarito se con la dizione "debiti commerciali scaduti" si intenda fare riferimento – come sembra presumibile – a tutti i debiti commerciali in conto capitale attualmente in essere, **scaduti e non pagati** alla data di entrata in vigore del provvedimento;*

Si ricorda che la problematica del pagamento dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni è stata finora affrontata, dal legislatore, con riferimento soltanto ai debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2012, con riferimento, cioè, ai debiti pregressi delle P.A.;

- **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)**.

La norma sembra rivolta sia alle regioni che agli enti locali, al fine di escludere le risorse assegnate a tali enti dai vincoli del patto.

Tali vincoli, si ricorda, sono diversi per le due tipologie di enti, ed incentrati, per gli enti locali, sul controllo dei **saldi finanziari** e, per le regioni, sul principio del contenimento delle **spese finali**. **L'esclusione dal patto di stabilità** interno delle risorse assegnate a tali enti a titolo di cofinanziamento nazionale e a titolo di riparto del FSC **dovrebbe pertanto operare – come sembra presumibile, per quanto la norma non lo chiarisca – per gli enti locali**, con riferimento alle entrate finali rientranti nel computo del saldo finanziario rilevante ai fini della verifica del patto di stabilità interno, e, **per le regioni** e province autonome, con riferimento non alle risorse ad esse assegnate, bensì alle spese da esse effettuate a valere sulle risorse del fondo per lo sviluppo e la coesione nonché sui cofinanziamenti nazionali dei fondi comunitari.

Per approfondimenti si rinvia al [dossier del Servizio Studi sul D.L. n. 4 del 2014](#).

- **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), che ha istituito detto Fondo alimentandolo con risorse derivanti dai risparmi di spesa prodotti dalla razionalizzazione della spesa pubblica, nonché - per il biennio 2014-2015 - le risorse che si stima di incassare, in sede di Documento di economia e finanze, a titolo di maggiori entrate, rispetto alle previsioni di bilancio, dalle attività di contrasto all'evasione fiscale. Ai sensi del successivo comma 432, le risorse assegnate al Fondo sono utilizzate, per incrementare: le deduzioni IRAP; le detrazioni per redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; le detrazioni per reddito da lavoro dipendente e da pensione.

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.

Le norme in materia di Agenzie fiscali

L'**articolo 1, comma 3, lettera a)** della PDL 2247 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.

A.C. 2247:
Agenzie fiscali

Il tetto di spesa massimo fissato corrisponderebbe, come riportato nella Relazione tecnica, all'assunzione di **1.100 unità di terza area**, fascia retributiva F1.

Si ricorda al riguardo che l'[articolo 1, comma 14, del D.L. 150/2013](#) (cosiddetto Proroga termini) proroga, 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), e stabilisce che tali risorse possono 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 **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 AAMS, 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 (che la relazione tecnica indica in 12,7 milioni), 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**.

Pertanto l'**Agenzia delle dogane e dei monopoli** dovrà 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).

Copertura finanziaria

L'**articolo 2** della proposta di legge in esame reca la **copertura finanziaria** delle disposizioni in materia di **assunzioni presso l'Agenzia delle entrate** (articolo 1, comma 3, lettera a)) quantificato in 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 dal 2017. Ad esmp 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](#)). Il comma 2 autorizza il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

A.C. 2247:
copertura
finanziaria

La proposta di legge Capezzone 2248

L'**A.C. 2248**, seppure sostanzialmente riproducendo il contenuto dell'articolo 1 del decreto – [legge n. 4 del 2014](#) in materia di procedure di collaborazione volontaria, vi apporta tuttavia significative **modifiche**, che **recepiscono** alcuni **rilievi e osservazioni formulati dai soggetti sentiti** durante il ciclo di audizioni svolto presso la VI Commissione della Camera dei deputati in occasione dell'esame del [D.L. 4/2014](#).

In primo luogo la proposta di legge prevede che (**articolo 5-quater, comma 1, lettera b)**), al fine di perfezionare la procedura di *disclosure*, il richiedente sia tenuto a versare il **50 per cento di quanto accertato** dall'amministrazione fiscale (oltre alle sanzioni), anziché l'intero ammontare delle imposte dovute in base all'attività di accertamento. Inoltre, si dispone che il versamento possa essere **ripartito in tre rate trimestrali**, in luogo del versamento in un'unica soluzione. Tuttavia (**articolo 5-quinquies, comma 7**) si decade dal beneficio della *voluntary disclosure* nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate nelle quali può essere ripartito il versamento.

A.C. 2248:
procedura di
disclosure

Non è inoltre **riprodotto** il divieto di **compensazione** con eventuali crediti fiscali del beneficiario.

E' espressamente contemplata la possibilità di prevedere, tramite le norme secondarie di attuazione (**articolo 5-sexies, comma 1**) **modalità semplificate** di accesso alla procedura, qualora la collaborazione volontaria riguardi attività il cui valore risulti **inferiore a 500.000 euro**.

Inoltre (**articolo 5-quater, commi 5 e 6**) la proposta in commento **esenta** esplicitamente i **professionisti** e i relativi **consulenti**, i quali assistono il contribuente nella procedura di collaborazione volontaria, **dagli obblighi di segnalazione di operazioni sospette** (**articolo 12, comma 2 del decreto legislativo n. 231 del 2007**), ai fini della normativa **antiriciclaggio**; tale esenzione opera limitatamente all'esame della posizione giuridica del cliente e all'assistenza nell'intera procedura, mentre rimangono fermi tutti gli altri obblighi previsti dalla stessa disciplina antiriciclaggio. Anche **gli intermediari finanziari** coinvolti in una procedura di collaborazione volontaria sono **esenti** dall'obbligo di segnalare operazioni sospette (articolo 41 del richiamato [D.Lgs. n. 231/2007](#)) qualora, dopo aver acquisito tutta la documentazione della procedura, non rilevino elementi ulteriori e diversi da quelli contenuti nella documentazione acquisita.

A.C. 2248:
professionisti e
consulenti

Per quanto concerne gli **effetti penali** della *voluntary disclosure* (**articolo 5-quinquies, comma 1, lettera a)**) la proposta di legge in esame estende la **non punibilità** derivante dalla *voluntary disclosure* anche al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (**articolo 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000**), oltre che ai delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione e precisa che l'esclusione opera quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria.

A.C. 2248:
effetti penali

La riduzione a metà della pena viene ristretta dunque (**articolo 5-quinquies, comma 1, lettera b)**), alla sola ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (**articolo 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000**). L'originario **articolo 1 del D.L. 4/2014** prevedeva invece la riduzione a metà anche della pena prevista per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (**articolo 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000**).

La causa di non punibilità opera in favore di tutti i soggetti che hanno commesso il reato (**articolo 5-quinquies, comma 2**).

Sotto il profilo penalistico, nel corso delle **audizioni** svolte presso la VI Commissione finanze è stato rilevato (Ordine degli avvocati di Roma) che il mantenimento di una residua punibilità per le fattispecie previste agli articoli 2 e 3 del **D.Lgs. n. 74 del 2000** determina, nel caso di condanna, l'applicazione della **confisca** obbligatoria del profitto del reato (articolo 322-ter del codice di procedura penale, operativo anche per i reati tributari); è stato in proposito rilevato che, in mancanza di un coordinamento specifico con le disposizioni in esame, il contribuente potrebbe trovarsi di fronte a un ulteriore provvedimento ablatorio anche dopo aver pagato imposte e sanzioni in sede di collaborazione volontaria.

Inoltre l'**articolo 5-quinquies, comma 1, lettera c)** abbrevia i termini per l'accertamento fiscale (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA) da quattro **a due anni**, ovvero da cinque **a tre anni** per l'omessa presentazione della dichiarazione o per la dichiarazione nulla.

A.C. 2248:
termini per
l'accertamento
fiscale

Nel corso delle **audizioni**, è emersa da più parti la proposta di eliminare per tali fattispecie il **raddoppio dei termini** previsto del terzo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche in ragione del fatto che per le attività collocate in territori a fiscalità privilegiata già opera il raddoppio dei termini.

Dall'altro lato, la proposta in esame precisa (**articolo 5-quinquies, comma 4**) che le **sanzioni** amministrative operano **esclusivamente** nei confronti del **soggetto che ha attivato** la procedura.

Per quanto concerne il **procedimento di irrogazione delle sanzioni** (**articolo 5-quinquies, comma 6**), la procedura si **estende anche** nei confronti di **coloro che abbiano impugnato gli atti impositivi e sanzionatori emessi dall'Agenzia delle entrate**, purché si proceda al pagamento delle somme dovute sulla base della sentenza passata in giudicato entro venti giorni dalla notificazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, del prospetto recante gli importi da versare comprensivi dei maggiori interessi nel frattempo maturati; si chiarisce così che la collaborazione volontaria può trovare spazio anche in caso di contenzioso con l'Amministrazione.

L'**articolo 5-sexies, comma 2** reca **limitazioni all'uso di notizie e dati raccolti**, o messi a disposizione dell'amministrazione finanziaria, nelle procedure di collaborazione volontaria avviate e correttamente concluse. Essi possono essere utilizzati ai soli fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e relative addizionali nei confronti del soggetto che si sia avvalso della procedura; né possono essere utilizzati a fini tributari a sfavore dei contribuenti interessati, dei concorrenti e degli eventuali responsabili in solido.

A.C. 2248:
limitazione
all'uso di dati e
notizie

Infine, in ordine all'introduzione del reato di **esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero**, si precisa che il soggetto punito è il solo autore delle violazioni degli obblighi dichiarativi (di cui all'**articolo 4, comma 1 del D.L. n. 167 del 1990**) il quale, 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.

“Scudo fiscale”

Durante la XVI Legislatura è stata introdotta una specifica procedura di rimpatrio e regolarizzazione delle attività detenute illecitamente all'estero, il cosiddetto scudo fiscale (cd. scudo-ter), le cui modalità sono state disciplinate dall'**articolo 13-bis del decreto-legge n. 78 del 2009**, come successivamente modificato ed integrato.

Lo scudo fiscale

Tali norme si occupano di “rimpatrio” ovvero di “regolarizzazione” delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione degli obblighi valutari e tributari sanciti dal richiamato **decreto legge n. 167 del 1990**.

A differenza delle procedure di *disclosure* disciplinate dalle norme in commento, le norme sullo “scudo fiscale” hanno consentito il rimpatrio mediante il pagamento di una imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di rimpatrio o regolarizzazione, sostanzialmente applicata ad un imponibile corrispondente al 10 per cento del valore delle attività da regolarizzare; ha comportato effetti estintivi relativamente agli importi dichiarati e relative sanzioni, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali non fossero ancora scaduti i termini per l'accertamento;

l'emersione ha comportato inoltre effetti estintivi di reati, tra i quali la omessa o infedele dichiarazione e il falso in bilancio. Inoltre, le disposizioni dello scudo hanno garantito ai beneficiari l'anonimato delle dichiarazioni di emersione delle attività nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Per una ricostruzione più approfondita della materia, si rinvia alla [scheda di approfondimento](#) pubblicata sul sito internet della Camera.

Relazioni allegare o richieste

Entrambe le proposte di legge sono corredate dalla Relazione illustrativa.

Rispetto delle competenze legislative costituzionalmente definite

Entrambe le proposte intervengono su materie riservate alla competenza legislativa dello Stato, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma lettere e) (sistema tributario e contabile dello Stato) ed l) (ordinamento civile e penale) della Costituzione.

Compatibilità comunitaria

Documenti all'esame delle istituzioni dell'Unione europea

(a cura dell'Ufficio Rapporti con l'Unione europea)

Tra gli obiettivi principali dell'[Analisi annuale](#) della crescita 2014 (documento con il quale la Commissione europea ha dato avvio al nuovo ciclo del semestre europeo di coordinamento delle politiche economiche) figura il contrasto alla frode e l'evasione fiscale, coordinando le azioni di lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva e i paradisi fiscali, e – al tempo stesso - semplificando le procedure per adempiere agli oneri fiscali.

[Analisi annuale della crescita e lotta alle frodi fiscali](#)

Già nel dicembre 2012 aveva delineato una strategia anti-evasione in un apposito [piano d'azione](#) corredato da due raccomandazioni agli Stati membri, rispettivamente sui [paradisi fiscali](#) e la [pianificazione fiscale aggressiva](#), con le quali si raccomandava agli Stati medesimi di:

- individuare, utilizzando criteri comuni, i paradisi fiscali e di inserirli in apposite "liste nere";
- rafforzare gli accordi contro la doppia imposizione, per evitare che essi si traducano in un'assenza totale di imposizione.

Il piano d'azione contempla inoltre:

- un codice dei contribuenti;
- un codice di identificazione fiscale dell'UE;
- un riesame delle disposizioni antiabuso contenute nelle principali direttive dell'Unione;
- orientamenti comuni per la tracciabilità dei flussi di denaro.

La lotta all'evasione fiscale, peraltro, rientra anche nelle [raccomandazioni](#) all'Italia in materia di politica economica adottate dal Consiglio ECOFIN il 10 luglio 2013, laddove si chiede di migliorare il rispetto dell'obbligo tributario e contrastare in modo incisivo l'economia sommersa e il lavoro irregolare.

Più specificamente, in tema di emersione di capitali detenuti all'estero, occorre segnalare che il 24 marzo il Consiglio dell'UE ha approvato in via definitiva la proposta di [modifica della direttiva 2003/48/UE](#) relativa alla tassazione dei redditi da risparmio, che mira ad estendere il campo di applicazione della direttiva, per includervi non solo i pagamenti di interessi ma anche tutti i redditi da risparmio, nonché i prodotti che generano interessi o redditi equivalenti.

La proposta è strettamente connessa al negoziato in corso con i Paesi terzi (Svizzera, Liechtenstein, Monaco, Andorra e San Marino) relativo alla medesima tassazione dei redditi da risparmio, con l'obiettivo di generalizzare l'applicazione del principio dello scambio automatico di informazioni sui redditi dei non residenti, secondo il modello promosso dall'Organizzazione per lo sviluppo e la cooperazione economica (OCSE) e approvato dal G20.

Va sottolineato che l'adozione della nuova normativa UE renderebbe inefficaci eventuali accordi bilaterali stipulati da Stati UE con i citati Paesi terzi (in primo luogo la Svizzera) e finalizzati alla tassazione dei redditi dei cittadini dei medesimi Stati che hanno investito i propri capitali in tali Paesi terzi.

