



Misure urgenti per la finanza pubblica D.L. 153/2015 / A.C. 3386

Dossier n° 362 - Schede di lettura
2 novembre 2015

Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	3386
D.L.	153/2015
Titolo:	Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153, recante misure urgenti per la finanza pubblica
Iter al Senato:	Sì
Numero di articoli:	3
testo originario:	3
testo approvato dal Senato:	3
Date:	
emanazione:	30 settembre 2015
pubblicazione in G.U.:	30 settembre 2015
approvazione del Senato:	28 ottobre 2015
presentazione:	29 ottobre 2015
assegnazione:	29 ottobre 2015
scadenza:	29 novembre 2015
Commissione competente :	VI Finanze
Pareri previsti:	I Affari Costituzionali, II Giustizia (ex articolo 73, comma 1-bis, del regolamento, per le disposizioni in materia di sanzioni), III Affari Esteri, V Bilancio, X Attività Produttive, XI Lavoro e XIV Politiche dell'Unione Europea

Introduzione

Il [decreto-legge n. 153 del 2015](#) si compone di tre articoli e reca disposizioni volte a:

- **disattivare la clausola di salvaguardia**, prevista dalla legge di stabilità 2015, per la mancata autorizzazione UE al meccanismo **IVA di reverse charge** nella **grande distribuzione alimentare**; a tal fine, il previsto aumento dell'accisa dei carburanti per il 2015 viene sostituito con la copertura mediante le maggiori entrate derivanti dalle procedure di *voluntary disclosure* per la regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero;
- con riferimento alla *voluntary disclosure*, **prevedere** che la richiesta di accesso alla procedura sia irrevocabile e non possa essere presentata più di una volta; prorogare il termine per **accedere alla voluntary al 30 novembre 2015**, con possibilità di integrare l'istanza con documenti ed informazioni entro il 30 dicembre 2015;
- disporre che l'ammontare di tutte le prestazioni corrisposte dalla **previdenza professionale** per la vecchiaia, i **superstiti e l'invalidità Svizzera (LPP)**, in qualunque forma erogate, siano **assoggettate**, ai fini delle imposte dirette, su istanza del contribuente, **all'aliquota del 5 per cento**.

Per effetto delle **modifiche apportate** dall'altro ramo del Parlamento:

- la gestione delle istanze di collaborazione volontaria presentate per la prima volta a decorrere dal 10 novembre 2015 viene attribuita ad una specifica articolazione dell'Agenzia delle entrate da individuare con provvedimento del Direttore dell'Agenzia medesima;
- ai fini della *voluntary disclosure*, **l'esonero dagli obblighi dichiarativi**, previsto in favore dei lavoratori frontalieri per il conto corrente estero su cui sono accreditati lo stipendio o altri emolumenti, si **estende** anche **agli eventuali cointestatari o beneficiari di procure e deleghe** sul conto stesso;
- si assoggettano ad **aliquota del 5 per cento**, ai fini delle imposte dirette, anche le **prestazioni erogate dai diversi enti o istituti svizzeri di prepensionamento**.

Articolo 1 - Copertura effetti finanziari negativi mediante utilizzo delle maggiori entrate di cui all'art. 1 della legge n. 186 del 2014

L'articolo 1, non modificato dal Senato, disattiva gli effetti della **clausola di salvaguardia** disposta dalla legge di stabilità 2015 (articolo 1, comma 632, terzo periodo, della [legge 190 del 2014](#)) introdotta per fornire adeguata copertura finanziaria alle minori entrate derivanti dal **mancato rilascio**, da parte dell'UE, dell'autorizzazione alle misure di deroga in materia di applicazione del meccanismo dell'**inversione contabile** a fini IVA **alla grande distribuzione alimentare**.

Disattivazione clausola di salvaguardia accise

Si dispone, a tal fine e per il **solo anno 2015**, che alle **minori entrate** derivanti dalla mancata autorizzazione si provveda, in luogo dell'aumento delle accise sui carburanti, mediante l'**utilizzo di quota parte delle maggiori entrate derivanti dalle procedure di voluntary disclosure** per la regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero.

L'**aumento dell'accisa sui carburanti slitta**, conseguentemente, all'anno **2016**.

Al riguardo, tuttavia si rammenta che l'**articolo 3, comma 3 del disegno di legge di stabilità 2016 (A.S. 2111)** disattiva tale aumento di accisa previsto per il 2016.

Reverse charge

L'**articolo 1, commi 629-632, della legge n. 190 del 2014** ha apportato alcune novità in materia di IVA, incrementando tra l'altro il numero delle ipotesi di applicazione del meccanismo di inversione contabile (c.d. **reverse charge**): tale sistema è stato esteso tra l'altro al settore della **grande distribuzione alimentare** (ipermercati, supermercati e discount alimentari).

Per *reverse charge* o inversione contabile si intende un particolare meccanismo che prevede il trasferimento di una serie di obblighi relativi alle modalità con cui viene assolta l'Iva, dal cedente di beni/servizi all'acquirente (in deroga alla disciplina generale in materia di imposta sul valore aggiunto). In tal modo, l'acquirente risulta allo stesso tempo creditore e debitore del tributo, con obbligo di registrare la fattura sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture. Tale sistema, ritenuto particolarmente efficace nella prevenzione delle frodi IVA, è applicabile nell'ordinamento italiano in una serie di ipotesi specifiche; l'ordinamento UE ne prevede altresì l'applicazione, ancorché temporanea e facoltativa, in settori considerati particolarmente a rischio di frode.

Le norme della legge di stabilità per l'anno 2015 hanno **subordinato** l'efficacia dell'estensione del *reverse charge* al settore della grande distribuzione ad un'apposita **autorizzazione UE**, ai sensi della disciplina comunitaria in materia di IVA (rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una misura di deroga ai sensi dell'[articolo 395 della direttiva 2006/112/UE](#)). Il 22 maggio 2015, la Commissione europea ha trasmesso al Consiglio una Comunicazione (COM(2015)214 final) con la quale **si oppone** alla richiesta italiana di deroga; la Commissione rilevava che un'applicazione indistinta e globale del *reverse charge* ad un alto numero di prodotti, destinati essenzialmente al consumo finale non può essere considerata una misura speciale prevista dall'articolo 395 della direttiva Iva. Inoltre, la Commissione ritiene che non ci siano prove sufficienti del fatto che la misura richiesta possa contribuire a contrastare le frodi; al contrario, reputa che la misura in questione implichi seri rischi di frode a scapito del settore delle vendite al dettaglio e a scapito di altri Stati membri. Infine, la Commissione non ha condiviso la stima di impatto positivo effettuata dalle Autorità italiane, perché la misura in questione non risulterebbe utile alla prevenzione di tutte le tipologie di frodi alla base dell'evasione dell'imposta, ma principalmente delle "frodi carosello", ovvero le forme di evasione realizzate cedendo o prestando più volte gli stessi beni o servizi tra vari Stati membri senza alcun versamento di IVA all'erario.

Più in dettaglio l'**articolo 1, comma 1, lettera a)** del provvedimento in esame modifica il richiamato comma 632 della legge di stabilità 2015 prevedendo che, in caso di **mancato rilascio** delle **autorizzazioni** degli organismi europei alle misure di estensione del *reverse charge* alla grande distribuzione ed all'introduzione dello *split payment*, alla copertura degli effetti finanziari negativi che ne derivano si provveda, per l'anno **2015**, con le **maggiori entrate** derivanti dalla c.d. *voluntary disclosure*, **attestate** dall'**Agenzia delle entrate** nel medesimo anno sulla base delle richieste di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, acquisite dalla medesima Agenzia.

Aumento accise sostituito dalle entrate voluntary disclosure

La **lettera b)** conseguentemente elimina dal comma 632 il riferimento al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli che avrebbe dovuto disporre l'incremento di aliquota dell'accisa sui carburanti, entro la data del 30 settembre 2015, per l'eventualità del mancato rilascio delle predette autorizzazioni UE.

Con la **lettera c)** l'importo da coprire è ridefinito in **728 milioni di euro** (in luogo dei previgenti 1.716 mln, in considerazione dell'autorizzazione UE sulle norme in materia di *split payment*) e la decorrenza dell'incremento, eventuale, delle accise sui carburanti viene fissata a **partire dall'anno 2016**, in luogo del 2015. Tale misura peraltro, come anticipato, è abrogata in via definitiva dal **ddl stabilità 2016**, in corso di esame al Senato ([A.S. 2111](#))

Recenti interventi normativi in materia di accise

La materia delle accise sui carburanti è interessata da diversi interventi normativi; in particolare, dal 1° gennaio 2015 l'aliquota di accisa sulla benzina è pari a 728,40 euro per mille litri e quella sul gasolio usato come carburante a 617,40 euro per mille litri.

La legge di stabilità per l'anno 2014 ([articolo 1, comma 626 della legge n. 147 del 2013](#)) ha stabilito un ulteriore aumento delle accise sui carburanti (benzina, benzina con piombo e gasolio usato come carburante) per il periodo **dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018**, da disporsi con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane da adottare entro il 31 dicembre 2016, in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 220 milioni di euro per l'anno 2017 e a 199 milioni di euro per l'anno 2018.

L'[articolo 19, comma 3, del D.L. n. 91 del 2014](#) ha altresì disposto un ulteriore aumento, **decorrente dal 1° gennaio 2019**, dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante. L'incremento sarà disposto da un provvedimento direttoriale da adottare entro il 30 novembre 2018 con efficacia dalla data di pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia, tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 140,7 milioni di euro nel 2019, a 146,4 milioni di euro nel 2020 e a 148,3 milioni di euro a decorrere dal 2021.

Per quanto riguarda gli **aumenti di accisa legati a clausole di salvaguardia finanziaria**, si rammenta che il comma 430 della legge di stabilità 2014 aveva disposto variazioni delle aliquote di imposta e riduzioni delle agevolazioni e detrazioni vigenti (cd. *tax expenditures*), da definire con successivo D.P.C.M.; la legge di stabilità 2015 (comma 208) ha posticipato al 15 gennaio 2016 la data di emanazione del D.P.C.M., riducendo la previsione di maggiori entrate; il disegno di legge di stabilità 2016 (articolo 3, comma 1 dell'A.S. 2111) disattiva tale clausola.

I commi 718 e 719 della legge di stabilità 2015 hanno introdotto una **nuova clausola di salvaguardia** a tutela dei saldi di finanza pubblica, volta tra l'altro ad incrementare le accise su benzina e gasolio in misura tale da determinare maggiori entrate non inferiori a 700 milioni di euro a decorrere dal 2018. Anche tali aumenti possono essere sostituiti da provvedimenti che assicurino gli stessi effetti positivi attraverso maggiori entrate o risparmi di spesa mediante interventi di revisione della spesa pubblica. Il disegno di legge di stabilità 2016 (articolo 3, comma 2 dell'A.S. 2111) riduce della metà - da 700 a **350 milioni di euro** - le maggiori entrate previste a decorrere **dal 2018** mediante aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante.

Si rammenta che le **entrate della voluntary disclosure**, non quantificate dalla [legge n. 186 del 2014](#), sono destinate (per effetto dell'articolo 1, comma 7, della legge stessa) alle seguenti, specifiche finalità:

- pagamento dei debiti commerciali scaduti in conto capitale, anche prevedendo l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno;
- 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;
- investimenti pubblici;
- Fondo per la riduzione della pressione fiscale, istituito dall'[articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147](#).

Inoltre, quota parte delle risorse derivanti dalle norme in materia di collaborazione volontaria fiscale è stata destinata (dall'articolo 10, comma 9 del D.L. n. 192 del 2014) a sterilizzare gli aumenti di accisa sui carburanti disposti, per il 2015 e il 2016, in attuazione della clausola di salvaguardia contenuta nell'[articolo 15, comma 4, del D. L. n. 102 del 2013](#) (cd. decreto legge IMU), a copertura degli oneri contenuti nel medesimo provvedimento. 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](#), la norma 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 2 - Disposizioni in materia di collaborazione volontaria

L'**articolo 2** modifica alcune disposizioni relative alla procedura di **collaborazione volontaria** (cd. *voluntary disclosure*) per la regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero, introdotta dalla [legge 15 dicembre 2014, n. 186](#), prevedendo tra l'altro una proroga (al 30 novembre 2015) per la presentazione dell'istanza, l'individuazione di un'articolazione dell'Agenzia delle entrate per la gestione delle istanze e una specifica disciplina, valida per la collaborazione volontaria, per le prestazioni previdenziali corrisposte dalla Svizzera.

Modifiche alla
voluntary
disclosure

La collaborazione volontaria ("voluntary disclosure")

La [legge 186 del 2014](#) ha introdotto nell'ordinamento la disciplina della collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) in materia fiscale.

A tal fine (articolo 1, comma 1) sono stati inseriti nel [decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167](#), in materia 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. 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 della legge 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).

Con le circolari n.10/E del 13 marzo 2015 e n. 27/E del 16 luglio 2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle novità introdotte dalla [legge n. 186/2014](#); inoltre, le circolari n. 30/E dell'11 agosto 2015 e n. 31/E del 28 agosto 2015 contengono risposte a specifici quesiti. Con il provvedimento del 14 settembre 2015 n.116808/2015 l'Agenzia delle entrate ha disposto che la trasmissione della relazione di accompagnamento all'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria e della relativa documentazione a supporto sia effettuata entro 30 giorni dalla data di presentazione della prima o unica istanza.

Con gli ulteriori chiarimenti pubblicati il 15 settembre 2015, l'Agenzia ha ribadito che le norme in tema di *voluntary disclosure* ([articolo 5-*quater*, comma 3, del D.L. n. 167 del 1990](#)) stabiliscono che entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti relativi alla procedura di collaborazione, l'Agenzia delle Entrate deve comunicare all'Autorità giudiziaria la conclusione della procedura di collaborazione volontaria, affinché questa informazione sia utilizzata per l'applicazione delle cause di non punibilità previste dalle stesse norme (in particolare dall'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettere a) e b)). Le stesse cause di non punibilità si applicano anche alle ipotesi introdotte dall'[articolo 2, comma 4, del decreto-legge n. 128/2015](#) in relazione a imponibili, imposte e ritenute, correlati alle attività dichiarate nell'ambito della *disclosure* per i periodi d'imposta per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

Al fine di poter assolvere in maniera esaustiva ai prescritti obblighi comunicativi nei confronti dell'Autorità giudiziaria, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 14 settembre 2015 ha previsto la possibilità di indicare nella relazione (anche se già presentata) gli elementi relativi alle annualità non più accertabili, ma correlati alle attività dichiarate nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, concedendo più tempo per l'invio della stessa. Non si tratta, quindi, di un adempimento ulteriore, ma di una facoltà che consente al contribuente di evidenziare da subito all'Amministrazione finanziaria la sussistenza di cause di non punibilità per anni ricadenti fuori dal perimetro della *voluntary* e che può essere facilmente assolta anche attraverso la produzione di documenti attestanti la situazione patrimoniale al 31 dicembre dei periodi d'imposta coinvolti e comunque non anteriori al 2008.

In particolare, l'**articolo 2, comma 1, lettera a), n.1** sostituisce il terzo periodo del secondo comma dell'articolo 5-*quater*, [D.L. n. 167 del 1990](#), norma che disciplina i casi in

cui la collaborazione volontaria non è ammessa.

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. 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.

Il terzo periodo del comma 2 prevede che la richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non possa essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona; per effetto delle **modifiche** in commento **si specifica che la presentazione della richiesta è irrevocabile.**

L'articolo 2, comma 1, lettera a), n.2, modificato al Senato, sostituisce il comma 5 del richiamato articolo 5-*quater*, che reca termini e modalità di accesso alla procedura.

Per **effetto delle norme in commento**:

- il termine per **accedere alla procedura** è prorogato dal 30 settembre al **30 novembre 2015**;
- l'**istanza** può essere **integrata entro il 30 dicembre 2015**; entro lo stesso termine possono essere presentati i documenti e le informazioni posti a corredo dell'istanza (articolo 5-*quater*, comma 1, lettera a) del [D.L. n. 167 del 1990](#));
- con riferimento agli **elementi e alle annualità** relativi alla *voluntary*, è previsto lo **slittamento al 31 dicembre 2016 dei termini di decadenza per l'accertamento** e per la **notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni** che scadono dal 31 dicembre 2015.

Proroga del termine per aderire alla voluntary

In particolare, allo scopo di assicurare la trattazione unitaria delle istanze e la data certa per la conclusione del procedimento, i termini di decadenza per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché i termini di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione delle sanzioni che scadono a decorrere dal 31 dicembre 2015 sono fissati, anche in deroga a quelli ordinari, al 31 dicembre 2016, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di *voluntary disclosure*, e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della stessa procedura.

Nella formulazione antecedente, il termine (comma 5 dell'articolo 5-*quater*) per usufruire della procedura di collaborazione volontaria era individuato nel 30 settembre 2015. Come già illustrato in precedenza, l'Agenzia delle entrate ha consentito che la trasmissione della relazione di accompagnamento e della documentazione a supporto dell'istanza possa essere effettuata entro 30 giorni dalla data di presentazione della prima o unica istanza. Le disposizioni originarie prevedevano inoltre che 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 intercorressero 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.

Nel corso dell'esame del provvedimento al **Senato** è stata introdotta una nuova norma, ai sensi della quale la **gestione delle istanze** di collaborazione volontaria **presentate per la prima volta** a decorrere **dal 10 novembre 2015** viene **attribuita** ad una **articolazione dell'Agenzia delle entrate**, da individuare con provvedimento del Direttore dell'Agenzia medesima che deve essere emanato **entro la data di entrata in vigore della legge di conversione** del decreto in esame.

Competenza in tema di voluntary attribuita a un'articolazione dell'Agenzia delle entrate

Più in dettaglio, la norma in esame si pone in esplicita **deroga alla disciplina sulla competenza all'esecuzione delle attività di accertamento**, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA (rispettivamente, [articolo 31 del D.P.R. n. 600 del 1973](#) e [articolo 40 del D.P.R. n. 633 del 1972](#)). La disciplina generale infatti impone che dette attività di accertamento siano di competenza **dell'ufficio nella cui circoscrizione vi è il domicilio fiscale** del soggetto passivo obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata.

La disposizione in commento **affida la gestione delle istanze di voluntary disclosure presentate per la prima volta a decorrere dal 10 novembre 2015**, nonché all'**emissione dei relativi atti**, ivi compresi quelli di accertamento e di contestazione delle violazioni, per tutte le annualità oggetto della procedura di collaborazione volontaria, ad una **specificata articolazione dell'Agenzia delle entrate** che deve essere individuata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia medesima, da emanare entro la data di entrata in vigore della

norma in esame, ovvero entro la data di entrata in vigore della legge di conversione del [decreto-legge n. 153 del 2015](#).

Si chiarisce inoltre che per i **summenzionati atti** affidati alla specifica articolazione delle Entrate, ove impugnabili innanzi agli organi di giurisdizione tributaria ai sensi delle norme generali ([decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546](#), che disciplina il processo tributario), trovano applicazione le seguenti disposizioni:

- in materia di **competenza per territorio**, le norme di cui all'[articolo 4, comma 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992](#); detto articolo prevede tra l'altro che, ove la controversia sia proposta nei confronti di un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione degli Uffici dell'Agenzia, è **competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso**;
- in materia di **legittimazione processuale dinanzi alle commissioni tributarie**, [l'articolo 10, comma 1, dello stesso decreto legislativo 546 del 1992](#); ai sensi dell'articolo 10, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, la legittimazione processuale innanzi alle commissioni tributarie spetta all'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze cui spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

L'**articolo 2, comma 1, lettera b), n.1** aggiunge la **lettera b-bis)** al [comma 1 dell'articolo 5-quinquies del D.L. n. 167 del 1990](#), chiarendo che le **norme sulla collaborazione volontaria non hanno impatto sull'applicazione delle disposizioni antiriciclaggio**, contenute nel [D.Lgs. n. 231 del 2007](#), fatta eccezione per le norme in tema di sanzioni amministrative per le violazioni del divieto di utilizzo, in qualunque forma, di conti o libretti di risparmio in forma anonima o con intestazione fittizia aperti presso Stati esteri (articolo 58, comma 6 del menzionato [D.Lgs. n. 231 del 2007](#), che punisce la violazione dei predetti divieti con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 per cento al 40 per cento del saldo).

Voluntary e antiriciclaggio

Detto 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](#)). Si rammenta che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 5 della legge 186/2014](#), 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).

L'**articolo 2, comma 1, lettera b), n. 2** modifica il comma 3 dell'articolo 5-quinquies.

Per effetto delle **modifiche in commento**, con finalità di coordinamento, il predetto termine del 30 settembre viene **posticipato al 30 novembre 2015**; si chiarisce inoltre la **non punibilità delle condotte di autoriciclaggio** commesse in relazione a delitti tributari commessi sino alla data del 30 dicembre 2015, ove l'istanza di accesso alla procedura sia tempestivamente integrata oppure siano inviati entro detto termine i documenti e le informazioni a corredo dell'istanza medesima.

Nella formulazione antecedente, il richiamato comma 3 stabiliva che, per le attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte di autoriciclaggio (come punite dall'articolo 648-ter.1 del codice penale, introdotto dalla [legge n. 186 del 2014](#)) non fossero punibili se commesse, in relazione ai delitti tributari sopra menzionati, sino alla data del 30 settembre 2015, ossia il termine entro il quale in origine era possibile l'attivazione della procedura di collaborazione volontaria.

L'**articolo 2, comma 2, lettera a)** stabilisce la **temporanea reviviscenza**, ai **solii fini della collaborazione volontaria**, delle disposizioni in materia di definizione dell'accertamento mediante **adesione all'invito al contraddittorio con gli uffici** delle entrate, che sono state **abrogate** dalla legge di stabilità 2015 a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Reviviscenza dell'accertamento con adesione all'invito al contraddittorio

In particolare, si tratta delle disposizioni di cui all'**articolo 5, commi da 1-bis a 1-quinquies del decreto legislativo n. 218 del 1997**, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014, che ai **solii fini della voluntary disclosure** continuano ad applicarsi **fino al 31 dicembre 2016**.

La definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio consente contribuente di chiudere l'accertamento anche mediante adesione allo specifico invito a comparire presso l'Amministrazione finanziaria, mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Nel caso di adesione le sanzioni applicabili (un terzo del minimo edittale) sono ridotte alla metà (un sesto del minimo).

Come anticipato, tali norme sono state **abrogate** dalla **legge di stabilità 2015** (articolo 1, commi da **634 a 641** della [legge n. 190 del 2014](#)) che ha ampliato le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del **ravvedimento operoso**, con una riduzione automatica delle sanzioni che tanto sarà più vantaggiosa, quanto più vicino il "ravvedimento" sarà al momento in cui sorge l'adempimento tributario. Il contribuente che si avvale del ravvedimento vedrà **ridotte le sanzioni** ad un quinto del minimo, ove la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avvenga dopo la constatazione della violazione. L'avvalersi di tale istituto (con pagamento e regolarizzazione) non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

L'articolo 2, comma 2, lettera b), modificata durante l'esame al **Senato**, ai soli fini della **collaborazione volontaria** assoggetta **l'ammontare** di tutte le **prestazioni corrisposte dalla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità Svizzera (LPP)**, in qualunque forma erogate, ai fini delle imposte dirette, su istanza del contribuente, ad una aliquota ridotta del **5 per cento**. Per effetto delle **modifiche apportate al Senato**, si assoggettano ad **aliquota del 5 per cento**, ai fini delle imposte dirette, anche le **prestazioni erogate dai diversi enti o istituti svizzeri di prepensionamento**.

Tassazione prestazioni previdenziali svizzere

La norma si pone in analogia a quanto previsto, per le rendite corrisposte in Italia da parte della assicurazione invalidità, vecchiaia e superstiti Svizzera (AVS), dall'[articolo 76 della legge 30 dicembre 1991, n. 413](#). Le prestazioni erogate dalla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera (LPP) sono prestazioni previdenziali in forma di rendita periodica o di capitale, erogate a soggetti con domicilio fiscale in Italia da istituzioni elvetiche di previdenza professionale o individuale vincolata di diritto privato (cosiddetto Il pilastro), imponibili in Italia ai sensi dell'articolo 18 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera in vigore dal 27 marzo 1979. Al riguardo, detta Convenzione è stata oggetto di modifica mediante il Protocollo firmato da Italia e Svizzera a febbraio 2015 (cfr. *infra*).

Si ricorda che la Convenzione stipulata nel 1976 tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata con [legge 23 dicembre 1978, n. 943](#), prevede (diversamente dalle altre convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia con altri Paesi confinanti quali la Francia e l'Austria) una potestà impositiva esclusiva nel Paese di lavoro, secondo le relative norme di diritto interno, con compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine. Pertanto il cittadino residente in un comune italiano entro la fascia di confine di 20 km che si reca quotidianamente in Svizzera per lavoro, facendo comunque ritorno, la sera, al proprio domicilio italiano, non deve versare tasse in Italia sul reddito percepito in Svizzera: tutto il reddito di lavoro dipendente prodotto nel territorio svizzero è assoggettato ad imposizione (secondo i tre livelli di tassazione federale, cantonale e comunale) soltanto in Svizzera.

Il nuovo Protocollo tra Italia e Svizzera contro le doppie imposizioni

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. L'accordo modifica il trattato bilaterale esistente contro la doppia imposizione e consente lo **scambio di informazioni finanziarie su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, anche per un singolo contribuente**. L'amministrazione finanziaria italiana avrà visibilità sui conti in Svizzera dei contribuenti italiani. Tale sistema costituisce uno strumento più efficace rispetto allo scambio automatico di informazioni al quale, comunque, la Svizzera si adegnerà sulla base di un negoziato in corso con la UE. **Il 27 maggio 2015 l'Unione europea e la Svizzera hanno infatti firmato un nuovo accordo sulla trasparenza fiscale**, allo scopo di rafforzare la lotta all'evasione. L'accordo prevede lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari dei soggetti residenti nei rispettivi territori a partire dal 2018, con riferimento all'annualità 2017.

Accordo UE-Svizzera sulla trasparenza fiscale

Il disegno di legge di ratifica è **all'esame della Camera dei deputati (AC 3331)**. Una volta concluso l'*iter* parlamentare, 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 all'estero senza dichiararli: ciò determina la **fine del c.d. segreto bancario** nella Confederazione elvetica. Non è prevista la retroattività di tale normativa per gli anni antecedenti al 2015.

Fine del segreto bancario

Si segnala che il Protocollo ha un effetto positivo sull'esito della *voluntary disclosure*, in

quanto allarga la platea dei potenziali aderenti alla regolarizzazione dei capitali in Svizzera. In sostanza, per effetto della sottoscrizione tempestiva dell'accordo rispetto alla tempistica prevista dalla *voluntary disclosure*, la Svizzera, impegnandosi allo scambio di informazioni, viene equiparata ad un Paese non *black list*. Pertanto, i contribuenti che intendono aderire alla regolarizzazione non subiscono il raddoppio dei termini di accertamento e il conseguente peggioramento del trattamento sanzionatorio previsto, invece, per chi regolarizza capitali da paesi in "lista nera".

Insieme al protocollo, il 23 febbraio 2015 a Milano 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.

I **lavoratori frontalieri** saranno assoggettati ad imposizione sia nello Stato in cui esercitano l'attività, sia nello Stato di residenza. La quota spettante allo Stato del luogo di lavoro ammonterà al massimo al 70 per cento del totale dell'imposta normalmente prelevabile alla fonte. Il Paese di residenza dei lavoratori applicherà l'imposta sul reddito delle persone fisiche tenendo conto delle imposte già prelevate nell'altro Stato ed eliminando l'eventuale doppia imposizione. E' previsto uno scambio periodico di informazioni in modo da consentire allo Stato di residenza di ricevere ed elaborare in tempo utile tutti i dati riguardanti i redditi guadagnati dai lavoratori frontalieri nello Stato di origine. Il carico fiscale totale dei frontalieri italiani rimarrà inizialmente invariato e successivamente, con molta gradualità, sarà portato al livello di quello degli altri contribuenti. Non vi sarà più alcuna compensazione finanziaria tra i due Stati. Il ristorno ai Comuni frontalieri italiani sarà a carico dello Stato, sulla base del principio di invarianza delle risorse. Italia e Svizzera si impegnano inoltre ad individuare le migliori soluzioni pratiche per **Campione d'Italia**, enclave italiana circondata dal territorio svizzero. L'obiettivo è di garantire alle imprese e ai cittadini di Campione d'Italia il corretto funzionamento delle attuali regole nazionali ed internazionali sulla fiscalità indiretta. A Campione "di fatto" le attività economiche sono soggette all'IVA svizzera, senza alcun rimborso. La *road map* prevede la negoziazione in tempi più lunghi di un ampio accordo, non solo fiscale, che regolamenti e semplifichi i rapporti tra i due Stati relativamente al Comune di Campione d'Italia.

Inoltre nel corso dell'**esame al Senato** è stata inoltre aggiunta una **lettera b-bis) al comma 2 dell'articolo 2 in esame**; ai sensi della norma introdotta, ai fini della *voluntary disclosure*, **l'esonero dagli obblighi dichiarativi** previsto dall'[articolo 38, comma 13, lettera b\), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78](#) per i cd. lavoratori frontalieri (più precisamente, soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera e in Paesi limitrofi) si **estende**, con riferimento al **conto corrente** costituito all'estero **per l'accredito degli stipendi** o altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative ivi svolte, anche **agli eventuali cointestatari o beneficiari di procure e deleghe sul conto stesso**.

Cointestatari dei conti correnti dei lavoratori frontalieri

Il richiamato articolo 38, comma 13, lettera *b)* del [decreto-legge n. 78 del 2010](#) esonera i soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi dall'obbligo di esplicitare nella dichiarazione dei redditi gli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa.

Precedenti decreti-legge sulla stessa materia

Le norme della [legge n. 186 del 2014](#) in tema di collaborazione volontaria 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 nonché gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni soppresse.