



**COMMISSIONI RIUNITE
V (BILANCIO, TESORO, PROGRAMMAZIONE) E
VI (FINANZE)
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI**

AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Esame del disegno di legge

"Conversione in legge del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili"

Atto Camera 4110

presentato alla Camera dei deputati il 24 ottobre 2016

Roma, 3 novembre 2016 (ore 8,30)

Camera dei deputati - Sala del Mappamondo

Sommario

1. Premessa	3
2. La soppressione di Equitalia	3
3. Le misure per il recupero dell'evasione fiscale	4
4. La riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria	10
4.1 La <i>voluntary disclosure</i> della legge 186 del 2014	10
4.2 La lavorazione delle istanze di <i>voluntary disclosure</i> presentate nel 2015 da parte dell'Agenzia delle entrate	12
4.3 Profili differenziali tra la procedura di collaborazione volontaria disciplinata dalla legge 186 del 2014 e quella regolata dal decreto legge 193 del 2016	13

1. Premessa

Signori Presidenti, Onorevoli Deputati, Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di condividere alcune riflessioni sul decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili.

Le disposizioni del decreto legge collegato alla manovra di finanza pubblica 2017-2019, rivestono particolare interesse per l'Agenzia delle entrate in quanto contengono oltre che interventi relativi al potenziamento della riscossione e allo scioglimento delle società del Gruppo Equitalia e alla nascita, a decorrere dal 1° luglio 2017, dell'ente pubblico economico Agenzia delle entrate – Riscossione, strumentale all'esercizio delle funzioni attribuite all'Agenzia delle entrate in materia di riscossione nazionale, anche rilevanti misure finalizzate al recupero dell'evasione fiscale.

Su questi macro ambiti soffermerò la mia disamina, evidenziando gli aspetti di carattere tecnico e i profili squisitamente operativi che riguardano direttamente l'Istituzione che ho l'onore di dirigere.

2. La soppressione di Equitalia

L'articolo 1 del decreto legge va nella direzione recentemente auspicata dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico e dal Fondo Monetario Internazionale che ha raccomandato l'adozione di un modello organizzativo integrato della funzione di riscossione nell'ambito dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione prevede, al predetto fine, la soppressione, a far data dal 1° luglio 2017, del Gruppo Equitalia e la riattribuzione dell'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale all'Agenzia delle Entrate, che le svolgerà mediante l'ente pubblico economico denominato Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Il nuovo ente strumentale subentra nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia; ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione ed è presieduto dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

In merito ai contenuti della disposizione vorrei sottoporre alla vostra attenzione alcuni aspetti che ritengo meritevoli di apprezzamento in questa sede.

Mi riferisco, in particolare, al comma 13 dell'articolo 1, secondo il quale con apposito "atto aggiuntivo" alla Convenzione (sottoscritta, ai sensi del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, tra l'Agenzia delle entrate ed il Ministro dell'Economia e delle Finanze) sono individuate, tra l'altro, le modalità di vigilanza sull'operato dell'Ente da parte dell'Agenzia, anche in relazione alla garanzia della trasparenza, dell'imparzialità e della correttezza nell'applicazione delle norme, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti.

Dal momento che al comma 3 dell'articolo 1 è previsto che l'Ente è sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle finanze, la previsione di cui al predetto comma 13 individua nell'Agenzia delle entrate l'ente strumentale all'esercizio della vigilanza da parte del Ministro stesso.

Conseguentemente, occorrerebbe meglio coordinare tale ultima previsione con quella prevista dal comma 3 secondo la quale l'Agenzia delle entrate provvede a monitorare costantemente l'attività dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità.

Con riguardo al comma 11, lettera a) dell'articolo 1 del decreto, che stabilisce l'acquisto, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle azioni di Equitalia S.p.A. detenute dall'Istituto nazionale della previdenza sociale, occorrerebbe chiarire l'effettiva portata derogatoria delle previsioni ivi contenute rispetto alla successione universale dell'Ente nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia prevista dal comma 3 dello stesso articolo 1.

3. Le misure per il recupero dell'evasione fiscale

Le disposizioni dell'articolo 4 del decreto legge n. 193 rappresentano un'evoluzione e razionalizzazione di una serie di adempimenti comunicativi, attualmente assolti tramite la presentazione del cosiddetto "*spesometro integrato*" – o comunicazione polivalente. Al fine di razionalizzare e rendere più efficienti i controlli in materia di imposta sul valore

aggiunto e favorire una maggiore collaborazione con i contribuenti, a decorrere dal 1° gennaio 2017 gli stessi adempimenti vengono sostituiti da una comunicazione telematica trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute e dei dati delle liquidazioni periodiche.

Questa misura è in linea con le indicazioni OCSE, organismo che, insieme al Fondo Monetario Internazionale, non ha mancato di rimarcare – nella sua relazione sullo stato della fiscalità del nostro Paese – l’assenza delle dichiarazioni periodiche IVA e l’impossibilità di intercettazione tempestiva di irregolarità riguardanti il tributo.

Il modello della “comunicazione polivalente” prevede infatti l’invio di informazioni che non sono immediatamente disponibili per il contribuente – o il suo intermediario – e devono essere elaborate utilizzando diverse fonti contabili (i dati delle fatture dai registri IVA, quelli dei corrispettivi superiori a 3.600 euro dal registro dei corrispettivi, quelli delle operazioni di leasing dai contratti, ecc.).

La razionalizzazione dell’adempimento, introdotta dai nuovi articoli 21 e 21-bis del decreto legge n. 78 del 2010, consiste nella sola trasmissione puntuale dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute, nonché dei dati riepilogativi delle liquidazioni IVA, e, di conseguenza, permette al contribuente di utilizzare dati che, essendo necessari per l’effettuazione degli ordinari adempimenti relativi al tributo, sono già a sua disposizione.

Al riguardo, infatti, è importante mettere subito in evidenza alcuni elementi:

1. i dati delle fatture che dovranno essere comunicati sono esclusivamente quelli che i contribuenti IVA sono tenuti a registrare (ai sensi degli artt. 23 e 25 del d.P.R. n. 633/72), al fine di determinare, con periodicità mensile o trimestrale, l’importo a debito da versare ovvero il credito da utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso;
2. la stragrande maggioranza dei contribuenti IVA registrano e calcolano questi dati – direttamente o tramite intermediari – in modalità informatizzata mediante software contabili più o meno integrati con i sistemi gestionali a seconda della dimensione aziendale;
3. il formato della comunicazione sarà rappresentato da un file XLM, di per sé estremamente flessibile, che ricalca quello della fattura elettronica già oggi utilizzato da oltre 750mila contribuenti IVA fornitori della PA.

Questi tre elementi sono tra loro interdipendenti e fanno intuire come il legislatore abbia ragionato nel revisionare l'adempimento comunicativo con finalità di semplificazione, consentendo al contribuente, o al suo intermediario, di predisporre la comunicazione in modo automatizzato partendo dai dati obbligatoriamente tenuti ai fini contabili e seguendo un formato – quello XML – compatibile con qualsiasi software contabile oggi sul mercato, come peraltro dimostrato dalla diffusione della fatturazione elettronica verso la PA che si basa, appunto, sul formato XML.

Mi preme, inoltre, sottolineare che il contribuente potrà effettuare una sola estrazione dal suo data *base* contabile, poiché il formato XML consente di riportare i dati delle fatture e quelli di riepilogo IVA in modalità unitaria: pertanto, i contribuenti saranno messi in condizione di effettuare l'invio di una sola comunicazione all'Agenzia.

Peraltro, il decreto legge fiscale introduce un credito d'imposta a favore dei contribuenti di minori dimensioni che necessiteranno di un adeguamento dei software contabili finalizzato alla predisposizione del file XML della comunicazione.

A fronte della razionalizzazione e, di fatto, semplificazione dell'adempimento comunicativo, la norma stabilisce una frequenza di invio trimestrale in luogo di quella annuale prevista per la "ex" comunicazione polivalente.

Questo elemento è nevralgico per proseguire nella strategia introdotta dalle disposizioni dell'articolo 1, commi 634 e 635, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 dai più sintetizzata con i termini "cambia verso".

In un'audizione del 12 luglio 2012 presso la Commissione sull'Anagrafe Tributaria, il presidente della Corte dei Conti aveva avuto modo di rilevare come *"sin dalle prime realizzazioni degli anni Settanta del secolo scorso, lo sviluppo del sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria è stato prevalentemente, se non esclusivamente, indirizzato alla gestione ex post dei dati dichiarati, attraverso le diverse fasi dell'acquisizione dei contenuti delle dichiarazioni tributarie e degli atti (fino alla fine degli anni Novanta prodotti mediante documenti cartacei e poi, via via, esclusivamente mediante modalità telematica), dei controlli di autoliquidazione delle imposte e delle numerose e complesse attività di elaborazione e di incrocio finalizzate all'emanazione degli accertamenti nei confronti dei soggetti che si sottraggono agli obblighi fiscali. [...] Tutto ciò ha non poco inciso*

negativamente sui livelli di tax compliance, favorendo omissioni e dimenticanze e accrescendo negli individui il convincimento di una sostanziale assenza della pubblica amministrazione in uno dei momenti fondamentali del rapporto tra il cittadino e le pubbliche istituzioni, quello dell'adempimento fiscale".

Già in un rapporto pubblicato nel 2014, l'OCSE ha evidenziato come il ruolo delle Amministrazioni fiscali di diversi Paesi occidentali si stia spostando da quello di mero ricevitore passivo di dichiarazioni fiscali, che vengono sottoposte a controlli ex post, a quello di "facilitatore attivo" di *tax compliance* mediante l'acquisizione e la processabilità – in tempo reale – delle informazioni riguardanti le transazioni commerciali e i connessi pagamenti operati dalle aziende nel B2B e nel B2C.

Nelle sue conclusioni l'OCSE indirizza gli Stati a seguire questo approccio sfruttando le leve della tecnologia e, in particolare, la trasmissione telematica dei dati delle fatture (processo agevolato dall'utilizzo di sistemi di fatturazione elettronica), dei dati dei corrispettivi dai registratori di cassa e dei dati delle transazioni finanziarie.

La nostra Amministrazione finanziaria ha iniziato questo processo di cambiamento partendo dalla precompilazione del modello 730 e, per farlo, è stato necessario acquisire telematicamente in modo tempestivo (ben prima dei termini di presentazione della dichiarazione) una serie di dati indispensabili per calcolare i redditi da lavoro dipendente e gli oneri detraibili/deducibili.

Ebbene, sul fronte dei redditi da attività di impresa, arte o professione e, soprattutto, su quello dell'IVA, l'acquisizione periodica (almeno trimestrale) dei dati delle fatture e di riepilogo dell'imposta rappresenta il modo per affiancare, alla tradizionale attività di accertamento successivo al momento dichiarativo, un'azione di confronto pre-dichiarativo improntato alla trasparenza.

I dati saranno elaborati tempestivamente e messi a disposizione dei contribuenti, in modo sicuro e profilato, nell'area del sito riservata ai servizi telematici dell'Agenzia: solo le situazioni di evidente anomalia tra i valori IVA a debito/credito comunicati dal contribuente e quelli ricostruiti dai dati delle fatture, saranno analizzati dall'Agenzia che valuterà l'invio immediato di comunicazioni di alert con cui segnalare al contribuente l'anomalia. Quest'ultimo sarà quindi messo in condizione di relazionarsi sia in via

telematica che direttamente con gli uffici dell’Agenzia per poter chiarire l’anomalia o correggere il suo comportamento mediante ravvedimento.

Le disposizioni dell’articolo 4 del decreto legge n. 193/2016 rappresentano, pertanto, un presupposto fondamentale per la costruzione di un processo di dialogo strutturale e dinamico tra Agenzia e contribuenti IVA.

Determinante, peraltro, potrà essere l’utilizzo tempestivo delle informazioni periodiche ricevute per le azioni di controllo dell’Amministrazione finanziaria più orientate al contrasto di frodi ed evasione conclamata che emergeranno in modo naturale a valle dell’analisi dei dati IVA.

Peraltro, più che ricordare il livello significativo del tax gap IVA emergente dai rapporti annuali della Commissione UE e quanto riportato nella relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva allegata all’aggiornamento al DEF2016, mi preme in questa sede richiamare la Relazione al Rendiconto Generale dello Stato 2015 della Corte dei Conti in cui viene sottolineato il crescente rilievo assunto dal fenomeno del mancato versamento delle imposte dichiarate, in primis l’IVA, soprattutto nei casi in cui sono poste in essere *“condotte preordinate all’insolvenza”*.

Al riguardo, l’ammontare dell’IVA dichiarata e non versata è passata da un valore di circa 6,9 miliardi di euro del periodo d’imposta 2010 a un valore stimato di oltre 8 miliardi di euro del periodo d’imposta 2014.

Ciò fa chiaramente comprendere come l’acquisizione dei dati fattura e IVA, con congruo margine d’anticipo rispetto alla presentazione della dichiarazione annuale, rappresenti uno strumento essenziale per arginare anche tali tipologie di fenomeni.

Ritengo infine molto importante sottolineare che, subito dopo l’emanazione del decreto legge n. 193 del 2016, l’Agenzia delle entrate ha effettuato un’operazione di immediato allineamento delle disposizioni che si stavano predisponendo per dare attuazione all’articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015 (attuativo dell’articolo 9 della legge delega fiscale del 2014).

Ricordo che il predetto comma 3 dell’articolo 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 stabilisce, infatti, la facoltà – per i contribuenti IVA – di optare per la trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, anche mediante l’uso della fatturazione elettronica

attraverso il Sistema di Interscambio, in luogo della comunicazione polivalente (spesometro), demandando ad un provvedimento dell'Agenzia la definizione delle informazioni da trasmettere, i termini e le modalità tecniche di trasmissione.

Il provvedimento pubblicato lo scorso 28 ottobre sul nostro sito internet ha stabilito che le informazioni da trasmettere, il tracciato da utilizzare e i termini di trasmissione saranno identici a quelli stabiliti dal novellato articolo 21 del decreto legge n. 78 del 2010.

La sostanziale identità nelle modalità degli adempimenti consente, pertanto, sin da subito, agli operatori di avviare l'adeguamento dei sistemi informativi in funzione della scadenza del prossimo mese di maggio. Inoltre, per i soggetti che eserciteranno l'opzione di cui al comma 3 dell'articolo 1 del decreto Legislativo n. 127 del 2015 e che decideranno di veicolare le loro fatture emesse e ricevute elettronicamente mediante Sistema di Interscambio, l'Agenzia tratterà automaticamente i soli dati necessari alle elaborazioni per il controllo preventivo dei dati IVA. In tal modo, quindi, tali soggetti sono esonerati dall'adempimento comunicativo dei dati fattura ed accederanno agli ulteriori incentivi definiti dal decreto legislativo citato (tra cui i rimborsi prioritari e la riduzione di un anno dei termini di accertamento nel caso in cui i pagamenti delle operazioni attive e passive avvengano in modalità tracciata).

L'intervento si muove nella direzione di un sempre maggiore impegno sul fronte della semplificazione degli adempimenti comunicativi dei contribuenti e dell'adozione di misure volte alla riduzione degli oneri amministrativi.

E' un percorso nel quale l'Agenzia delle entrate è pienamente coinvolta con la convinzione che sia questa la strada giusta per colmare una delle cause dello svantaggio competitivo del sistema Italia. Per tale motivo l'Agenzia delle entrate vedrebbe con favore l'introduzione di ulteriori semplificazioni coerenti con l'impianto adottato dall'articolo 4 del decreto.

4. La riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria

4.1 La *voluntary disclosure* della legge 186 del 2014

La cd. *voluntary disclosure* è una procedura straordinaria che, secondo le linee guida tracciate dall'OCSE, ha lo scopo di ottenere una maggiore *compliance* da parte dei contribuenti in tempi rapidi e senza dover necessariamente ricorrere ad onerose attività di controllo, anche trans-nazionali, con inevitabili ricadute di maggiori costi per la gestione anche del relativo contenzioso tributario e penale.

In tal modo, con l'ausilio di più efficaci dispositivi di contrasto del riciclaggio del denaro di provenienza illecita e grazie alla deterrenza indotta dall'incremento delle possibilità di effettuare scambi di informazioni automatici tra gli Stati per scopi fiscali, si può conseguire, nel breve termine, un aumento delle entrate fiscali ed, in un orizzonte temporale più ampio, una maggiore e generalizzata fedeltà fiscale¹.

La procedura di collaborazione volontaria introdotta in Italia con la legge 15 dicembre 2014, n. 186 coerentemente con le indicazioni dell'OCSE si distingue da strumenti con finalità solo in parte analoghe adottati in passato e ha costituito una concreta possibilità per i contribuenti di definire la propria posizione fiscale pregressa.

Escludendo l'anonimato ed essendo informata ai principi della spontaneità, della completezza e della veridicità, contiene misure effettivamente strumentali alla futura *compliance* da parte di coloro ai quali è destinata.

Più in dettaglio, la legge 186 ha previsto una procedura di collaborazione volontaria internazionale ed una nazionale per sanare le violazioni dichiarative compiute sino al 30 settembre 2014 ai fini reddituali, dell'imposta sul valore aggiunto, dei contributi, del monitoraggio fiscale.

La cd. *voluntary* internazionale, disciplinata dagli articoli da 5-quater a 5-septies, inseriti nel testo del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni,

¹ Cfr. "Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance", 7 August 2015, in <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathwaypto-tax-compliance.htm>

dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ha consentito ai contribuenti che hanno violato gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, ovvero che non hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi il valore degli investimenti e/o delle attività di natura finanziaria detenute all'estero, di regolarizzare la propria posizione fiscale.

La collaborazione volontaria nazionale, prevista dall'art. 1, comma 2, della legge 186 del 2014, ha consentito, inoltre, ai contribuenti non destinatari degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale o che, essendone obbligati, vi abbiano adempiuto correttamente, di definire le eventuali violazioni connesse agli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

La legge istitutiva aveva fissato il termine finale per l'adesione alla procedura originariamente al 30 settembre 2015. Il decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153 ha prorogato il termine dal 30 settembre al 30 novembre 2015, fissando al 30 dicembre 2015 il termine entro il quale è stato possibile integrare l'istanza e la documentazione a corredo dell'istanza di adesione.

Il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria ha dato diritto sia a significative attenuazioni delle sanzioni di natura amministrativa sia ad esimenti penali per alcuni reati tributari (artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10 ter del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

Il citato decreto legge n. 153 del 2015 ha apportato anche alcune modifiche alla disciplina della *voluntary*, attribuendo ad una specifica articolazione dell'Agenzia delle entrate (individuata poi nel Centro Operativo di Pescara) la competenza a ricevere le istanze presentate dal 10 novembre 2015.

Da ultimo, la legge di stabilità 2016 ha previsto che gli atti da porre a conoscenza del contribuente nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria possono essere trasmessi all'indirizzo di posta elettronica certificata del professionista che assiste il contribuente nella procedura, qualora il contribuente abbia manifestato la propria volontà in tal senso.

4.2 La lavorazione delle istanze di *voluntary disclosure* presentate nel 2015 da parte dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate ha dato attuazione a quanto disposto dalla legge 186 del 2014 approvando con provvedimento del 30 gennaio 2015 il modello per la presentazione delle istanze ed allestendo le necessarie procedure informatiche per la ricezione delle relazioni di accompagnamento, dei documenti allegati e per la predisposizione degli atti di controllo da inviare ai contribuenti.

Inoltre, l'Agenzia ha fornito chiarimenti interpretativi con la circolare n. 10 del 13 marzo 2015 e, successivamente, ha dato risposte ai quesiti pervenuti dai contribuenti, dagli Uffici, dagli operatori e dalla stampa specializzata con le circolari numeri 27, 30 e 31 del 2015.

Le domande di adesione pervenute all'Agenzia entro la scadenza del termine del 30 novembre 2015, sono state complessivamente 129.620, ma la loro distribuzione temporale non è stata omogenea in quanto dal 1° gennaio 2015 (data di entrata in vigore della legge 186 del 2014) fino al 30 settembre 2015 (termine inizialmente previsto di scadenza delle domande) sono arrivate circa 63.000 istanze. Successivamente, tra il 1° ottobre 2015 (termine prorogato dal decreto legge 153 del 2015) fino al 30 novembre 2015, in soli due mesi, sono pervenute ulteriori 66.000 istanze .

Delle istanze pervenute, 127.383 sono riferibili alla c.d. collaborazione volontaria internazionale, n. 1.509 alla c.d. collaborazione nazionale e n. 783 si riferiscono alla contestuale emersione di evasione internazionale e nazionale.

Il valore complessivo degli investimenti e delle attività estere di natura finanziaria, oggetto della procedura di emersione, ammonta a circa 61,7 miliardi di euro.

Gli Stati esteri maggiormente interessati dalla emersione delle attività sono stati la Svizzera, il Principato di Monaco, Bahamas, Singapore, Lussemburgo, San Marino e Liechtenstein.

Considerata la consistente quantità delle istanze pervenute e la complessità dell'esame di molte di esse, gli uffici dell'Agenzia stanno sostenendo uno sforzo intensissimo per concludere comunque al più presto la lavorazione delle richieste di

collaborazione volontaria, portando contestualmente avanti il programma dell'ordinaria attività di controllo.

Dalle ultime rilevazioni effettuate alla data del 31 ottobre 2016, risultano ancora da esaminare il 3,4% delle istanze (pari a circa 4.400 istanze).

E' stata ormai conclusa la lavorazione del 67,2% delle istanze, mentre è in corso di perfezionamento l'iter del residuo 29,4%.

Lo stato della lavorazione è illustrato nel grafico seguente.



4.3 Profili differenziali tra la procedura di collaborazione volontaria disciplinata dalla legge 186 del 2014 e quella regolata dal decreto legge 193 del 2016

La procedura introdotta dalla legge n. 186 del 2014 ha permesso, come sopra descritto, l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali per circa 61,7 mld di euro riferibili a quasi 130.000 contribuenti.

In un contesto europeo ed internazionale che vede gli Stati impegnati sul piano del potenziamento, della razionalizzazione e dell'allargamento dei meccanismi di scambio di informazioni fiscali, vengono delineate strategie sempre più efficaci per contrastare gli illeciti fiscali internazionali.

L'evoluzione dello scambio automatico di informazioni, insieme ad una politica negoziale mirata alla stipula di accordi, costituiscono fattori di impulso alle scelte

sull'adesione alla *voluntary disclosure* da parte dei contribuenti che intendano regolarizzare la propria posizione fiscale attraverso il pagamento delle imposte dovute ed usufruire dei conseguenti effetti premiali.

Lo scenario internazionale caratterizzato anche dall'elaborazione, da parte delle Autorità fiscali dei Paesi più avanzati, di strategie sempre più efficaci e condivise per contrastare gli illeciti tributari internazionali, il lavoro svolto da Governo e Parlamento nel corso del 2014 e del 2015 per rafforzare ed estendere la rete di accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale (cd. "TIEAs"), coerentemente con le linee guida dell'OCSE per il contrasto dell'evasione fiscale, i c.d. "*Panama Papers*" e l'entrata in funzione nell'autunno 2017, su impulso OCSE, dei Common Reporting Standard (CRS), con la conseguente mappatura e lo scambio automatico dei titolari effettivi di conti tra oltre 100 paesi (tra il 2017 ed il 2018) inducono a ritenere che una riapertura dei termini per la regolarizzazione possa consentire ad un congruo numero di contribuenti di avvalersene in quanto l'evidenza, anche mediatica, della lotta all'evasione ed elusione fiscale si è fatta ancora maggiore.

Con l'emanazione del decreto legge in esame è stato introdotto un nuovo articolo 5-*octies* nel citato decreto-legge n. 167 del 1990, che ha riaperto fino al 31 luglio 2017 i termini per avvalersi della procedura di collaborazione volontaria, con possibilità di integrare l'istanza e di produrre la documentazione a corredo della stessa entro il 30 settembre 2017.

Le disposizioni che prevedono la "riapertura" della procedura di collaborazione volontaria non modificano la struttura generale della procedura introdotta dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186 sulla quale è stata già maturata un'esperienza importante da parte, dell'Agenzia delle entrate, dei professionisti e degli esperti del settore oltreché dagli intermediari finanziari italiani e dei Paesi esteri maggiormente interessati.

Alla nuova procedura di collaborazione volontaria sono infatti applicabili, in quanto compatibili e salvo le modifiche espressamente previste, le disposizioni che disciplinano la vecchia procedura, contenute negli articoli da 5-*quater* a 5-*sexies* del decreto-legge n. 167 del 1990.

Pertanto, la nuova procedura di collaborazione volontaria continua ad applicarsi sia nei casi in cui le infedeltà dichiarative di carattere sostanziale siano connesse alle attività costituite o detenute all'estero, in quanto relative ai redditi che servirono per costituire le attività stesse o derivanti dalla loro utilizzazione, sia nelle ipotesi in cui le violazioni sostanziali non abbiano alcuna connessione con tali attività estere ma siano riferibili a fattispecie evasive cd. interne.

L'articolo 7 del decreto-legge in esame ha riaperto i termini per esperire la procedura di *voluntary disclosure* a partire dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del provvedimento in esame) e fino al 31 luglio 2017.

L'Agenzia, con un comunicato stampa del 25 ottobre 2016 ha precisato che anche se la nuova norma prevede che le domande siano presentate secondo le modalità previste da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge in esame), coloro che intendono inviare da subito l'istanza di accesso alla nuova procedura di collaborazione volontaria, possono utilizzare il precedente modello di istanza.

La riapertura dei termini è stata disposta in favore dei soggetti che abbiano violato gli obblighi di dichiarazione previsti dall'articolo 4, comma 1, del citato decreto-legge n. 167 del 1990 in materia di attività e di investimenti detenuti all'estero per le violazioni e/o abbiano commesso violazioni delle norme ai fini della dichiarazione delle imposte sui redditi, dell'Iva, delle ritenute e dei contributi fino al 30 settembre 2016.

Sono esclusi, però, dalla nuova procedura, i soggetti che già avevano presentato istanza per aderire alla precedente collaborazione volontaria direttamente o per interposta persona.

Inoltre, per le sole attività oggetto della "nuova procedura" i termini per l'accertamento e per l'irrogazione delle sanzioni relative alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018.

Un'ulteriore novità introdotta dal decreto-legge 193 del 2016, rispetto alla previgente disciplina, è costituita dalla previsione per le attività e gli investimenti esteri oggetto della nuova procedura di usufruire di un esonero dagli obblighi dichiarativi in

materia di monitoraggio fiscale, limitatamente al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria, purché tali informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento all'istanza di *voluntary disclosure* e purché si versi in unica soluzione entro il 30 settembre 2017 quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni

La norma chiarisce poi la non punibilità delle condotte di autoriciclaggio se commesse in relazione a specifici delitti tributari fino al versamento delle somme dovute per il perfezionamento della procedura.

La procedura di collaborazione volontaria, così come modificata dal decreto legge 193 del 2016, prevede un diverso iter procedimentale per il suo perfezionamento rispetto a quello disciplinato nel 2014.

È previsto infatti che il contribuente provveda spontaneamente a versare in unica soluzione entro il 30 settembre 2017, o in un massimo di tre rate mensili, di cui la prima entro il 30 settembre 2017, quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni.

La precedente procedura prevedeva, invece, che, dopo la presentazione dell'istanza, della relativa relazione di accompagnamento e della documentazione a corredo, l'Agenzia delle entrate notificasse al contribuente l'invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, secondo le norme vigenti prima del 31 dicembre 2015, poi abrogate dalla legge di Stabilità 2015 nell'ambito della complessiva riforma del ravvedimento operoso; il procedimento si concludeva, quindi, con la definizione di tale invito ai sensi dell'art. 5, comma 1 bis, , oppure mediante accertamento con adesione di cui al medesimo decreto legislativo 218 del 1997.

Nella nuova procedura, invece, tale procedimento di accertamento è eventuale, subentrando solo in caso di mancato o insufficiente versamento delle somme dovute entro i termini di legge (30 settembre 2017).

Il versamento delle somme dovute comporta sia sotto il profilo penale sia sotto il profilo sanzionatorio amministrativo effetti analoghi a quelli previsti dalla precedente *voluntary disclosure* e tali effetti decorrono dal versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della terza rata.

La nuova *voluntary disclosure* prevede che l'Agenzia delle entrate comunichi al contribuente l'avvenuto perfezionamento della procedura attraverso una comunicazione inviata tramite posta elettronica certificata.

In caso di mancato o insufficiente versamento spontaneo la norma prevede conseguenze sanzionatorie che differenziano il trattamento riservato al mancato versamento da quello previsto per l'insufficiente il versamento per il quale sono previste conseguenze diverse secondo lo scostamento dal *quantum* dovuto in misura superiore al 10% (se si tratta di redditi soggetti a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva) o al 30% in tutti gli altri casi.

Analogamente alla vecchia procedura di collaborazione volontaria sono poi previste agevolazioni sanzionatorie e procedurali (disapplicazione del raddoppio dei termini di accertamento) in specifiche ipotesi di stipula o di entrata in vigore di trattati internazionali volti all'effettivo scambio di informazioni fiscali.

La norma prevede poi una nuova ipotesi di reato, dando rilevanza penale alle condotte di chiunque, fraudolentemente, si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o contanti provenienti da reati diversi da quelli per cui la procedura di collaborazione volontaria preclude la punibilità.

Così come previsto dalla collaborazione volontaria recata dalla legge n. 186 del 2014, anche la nuova procedura si estende ai soggetti non destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale autori di violazioni dichiarative per attività detenute in Italia, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

La nuova normativa, nell'ambito della cd. *voluntary* nazionale, ha ammesso la possibilità che la collaborazione volontaria sia attivata anche per l'emersione di contanti o valori al portatore, prevedendo, però, specifici adempimenti a carico dei contribuenti che devono:

- a) rilasciare, unitamente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non deriva da reati diversi da quelli previsti dall'articolo 5-quinquies, comma 1, lettere a) e b), del decreto-

legge 28 giugno 1990, n. 167 (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; riciclaggio e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, ove commesse in relazione alle citate fattispecie delittuose tributarie);

b) provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, all'apertura e all'inventario in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;

c) provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati al versamento dei contanti e al deposito valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, su una relazione vincolata fino alla conclusione della procedura.

La norma precisa, infine, che per i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli obblighi antiriciclaggio (di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 e successive modificazioni).

A tal fine, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, i contribuenti dichiarano modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura.