



CAMERA DEI DEPUTATI
VI COMMISSIONE (FINANZE)

AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

nell'ambito dell'esame, in sede referente, del disegno di legge A. C. 2012, di conversione del decreto-legge n. 4 del 2014, recante

“Disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero, nonché altre disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi”

Giovedì, 6 marzo 2014

Premessa. Scenario internazionale.

Signori Deputati, Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di rappresentarvi i tratti essenziali del delicato e rilevante ruolo che l'Agenzia delle entrate è chiamata a rivestire nell'attuazione delle misure recentemente introdotte dal decreto-legge 28 gennaio 2014, n. 4 (di seguito "decreto") in materia di emersione e rientro di capitali illecitamente detenuti all'estero¹.

La sfida cui l'Amministrazione finanziaria è chiamata a concorrere si inserisce in un contesto internazionale in cui sempre più incisivo è l'impegno delle istituzioni internazionali nella lotta all'evasione internazionale e ai paradisi fiscali².

Sin dalla primavera del 2009 il G20, attraverso il *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*, ha intrapreso la linea dura contro la "fuga dalle imposte nazionali", individuando nello scambio di informazioni fiscali il mezzo determinante per combattere i paradisi fiscali.

Recentemente il nostro Paese e numerosi paesi europei e non, si sono impegnati per una rapida introduzione dello standard globale OCSE per lo scambio automatico delle informazioni fiscali, adottato a seguito della richiesta avanzata dai leader del G20 nel corso dell'incontro tenutosi in Russia a settembre 2013.

In una fase storica in cui alto è il debito pubblico dei grandi paesi industrializzati, il recupero della tassazione nazionale viene individuato come ambito privilegiato d'azione.

Considerato tale scenario europeo³ ed internazionale, sono del parere che la nuova procedura di emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o

¹ L'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 28 gennaio 2014, n. 4, ha introdotto, nel decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (recante la disciplina del cosiddetto «monitoraggio fiscale»), i seguenti quattro articoli:

1) 5-quater (Collaborazione volontaria);

2) 5-quinquies (Effetti della procedura di collaborazione volontaria);

3) 5-sexies (Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria);

4) 5-septies (Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero).

² Unione europea, OCSE, GAFI, ecc...

detenute all'estero introdotta dal decreto (c.d. "procedure di collaborazione volontaria", di seguito "la procedura"), delineata in conformità con le migliori pratiche individuate dall'OCSE,⁴ si prestino a porre le basi per un rafforzamento del

³ Di seguito una sintesi delle legislazioni sulla voluntary disclosure in campo fiscale recentemente adottate da: Spagna, Francia, Regno Unito, Germania

a) Spagna. Nel corso del 2012 c'è stato un provvedimento temporaneo chiamato "tax amnesty". Scaduti i termini di questo, resta in piedi la 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% (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.

b) Francia. Nell'ambito di una legge dell'aprile 2013 sulla lotta al crimine finanziario, il Ministro del Bilancio ha emanato una circolare (giugno '13) che disciplina le condizioni sotto le quali l'Autorità Fiscali possano 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 risultino 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.

c) Regno Unito (per accordi specifici fuori del quadro generale esaminato). Ha fatto una serie di accordi con specifici e suoi territori su cui non ha propria giurisdizione. Si tratta di: a) un Memorandum of Understanding – MOU temporaneo (dall'aprile 2013 al settembre 2016) con il Principato del Liechtenstein. La gestione è affidata alle autorità Fiscali inglesi relativamente a disclosures fatte da persona fisica con collegamenti a conti, fiduciarie, società, holding o finanziarie in Liechtenstein. Esclude chi: è già sotto indagine fiscale o ha acceso il conto estero tramite una banca inglese. Limiti alle agevolazioni per chi collabora in corso di accertamento. b) MOU con l'Isola di Man/Jersey/Guernsey: il periodo di validità è il medesimo. 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. Ci sono cause di esclusione quali l'essere sotto indagine penale l'esserlo stato o 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% 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 una piena e veritiera disclosure al fisco inglese, accompagnata dal pagamento di tutte le tasse, sanzioni ed interessi -> l'Autorità Fiscale inglese non manda avanti un giudizio penale per la frode.

d) 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 es. 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 €. In tal ultimo caso, tuttavia, se rendo una dichiarazione completa e pago le imposte evase più un 5% di sanzione amministrativa, non si procede ugualmente in via penale.

⁴ Rif.to alla guida OCSE-CTPA [Centre for tax policies and administrations] (2010) "Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, guidance and policy advice" September 2010 (FOREWORD AND INTRODUCTION BY THE DIRECTOR OF THE CENTRE FOR TAX - POLICY AND ADMINISTRATION OF THE OECD; Part I. framework for successful offshore voluntary compliance programmes; Part II. Voluntary disclosure regarding past non-compliance; Part III. Offshore Voluntary Disclosure programmes – Comparison of key features. Nel settembre 2010 l'OCSE ha pubblicato tale studio, nell'ambito del Comitato sugli Affari Fiscali del Gruppo di Lavoro sulla Elusione ed Evasione Fiscale, concernente l'analisi, le linee guida e le politiche che si possono trarre sulle esperienze di "Offshore Voluntary Disclosure" realizzate da trentanove paesi, OCSE e non OCSE. Nel 2013 l'OCSE è tornato 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 (pagine 332 e seguenti) sono state specificamente esaminate le voluntary disclosure di Nuova Zelanda, Canada, Singapore, Regno Unito (programma generale), Stati Uniti. In particolare:

a) Nuova Zelanda. Il sistema fiscale è basato sulla compliance volontaria. La piena voluntary disclosure è ammessa sia a) prima che il contribuente abbia ricevuto una notifica di accertamento, sia b) dopo la pendenza di un accertamento ma prima che esso sia iniziato. E' compito dell'Autorità Fiscale stabilire quali informazioni vadano fornite e la forma di queste per far sì che la disclosure sia considerata piena. In tal caso la riduzione delle sanzioni va dal 100% (ipotesi sub a) al 75% (ipotesi sub a ma evasione rilevante) o al 40% (quest'ultimo caso nell'ipotesi sub b). Nel caso di disclosure prima della notifica fiscale la prassi è di non procedere neanche penalmente.

b) Canada. Anche qui c'è un sistema che permette ai contribuenti di modificare incomplete od omesse dichiarazioni fiscali. Ciò consente ai contribuenti che si avvalgono della disclosure di evitare sanzioni o procedimenti penali. Una disclosure per essere valida a questi fini deve essere: a) volontaria b) completa c) sia riferita a fatti potenzialmente sanzionabili d) sia oltre un anno scaduto. Se dichiarata valida dall'Amministrazione Finanziaria, il contribuente paga solo le imposte, le sovrattasse e gli interessi.

c) Singapore. Programma del 2009 per rettificare errori nelle dichiarazioni senza sanzioni o con sanzioni ridotte. Lo studio evidenzia le due recenti esperienze di Stati Uniti e Regno Unito come validi esempi di programmi di voluntary disclosure per i redditi occultati in conti esteri.

d) Regno Unito. Il programma è partito al luglio del 2012. Si articola in tre distinte campagne, le principali sono due: 1) Tax return iniziative destinata a chi paga aliquote tra il 40 ed il 50% e deve compilare un auto questionario sugli anni d'imposta 2009, 2010 o precedenti. Si hanno tre mesi di tempo e riduzioni sulle sanzioni. 2) E-marketplaces campaign destinata a chi opera su internet nell'acquisto o vendita di beni.

rapporto di reciproca fiducia tra Fisco e contribuente. Ricordo che l'OCSE ha indicato tra i criteri guida dei programmi di *disclosure* volontaria l'adozione di misure finalizzate alla futura *compliance* dei soggetti interessati e l'inserimento dei programmi stessi nel quadro di una più vasta e incisiva lotta ai fenomeni di illecito fiscale internazionale.

La procedura, se da una parte richiede al contribuente una volontaria resipiscenza rispetto ai comportamenti di sottrazione dei redditi all'imposizione realizzata mediante l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale e l'illecito trasferimento o detenzione all'estero di attività produttive di reddito, è mirata, dall'altra, a stimolare la *compliance* con riguardo ai futuri adempimenti fiscali.

La procedura, in sostanza, non prevede "scorciatoie" all'indicazione volontaria da parte dell'autore della violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale⁵ e al riconoscimento delle violazioni sostanziali di omessa o infedele dichiarazione⁶. La procedura, infatti, coinvolge tutti gli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero, con riguardo a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta (di ammissione alla procedura), non siano scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale.

e) Stati Uniti. Negli ultimi anni hanno emanato tre programmi specifici di off-shore voluntary disclosure: 2009, 2011 e 2012. Si riduce fortemente il rischio di perseguibilità penale e le sanzioni amministrative sono ridotte. Chi non dovesse aderire all'offerta corre il rischio di conseguenze amministrative/penali maggiorate 4. L'offerta è diretta sia alle persone fisiche che alle società, enti, etc. Alla data dello studio, 2013, il programma 2012 era ancora aperto, essendo in potestà dell'Amministrazione (IRS) deciderne il termine. L'offerta vale anche per chi ha partecipato al precedente programma del 2011. Nel 2012 hanno aderito 5000 contribuenti.

⁵ Gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale sono previsti dall'articolo 4, comma 1 del D.L. 28-6-1990 n. 167 (Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori. Pubblicato nella Gazz. Uff. 30 giugno 1990, n. 151 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 4 agosto 1990, n. 227 (Gazz. Uff. 10 agosto 1990, n. 186).

4. Dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività 1. Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera u), e dall'allegato tecnico del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231. (*)

(*) Articolo sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. c), della legge 6 agosto 2013, n. 97 (legge europea 2013).

⁶ di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Il contenuto delle nuove disposizioni in materia di collaborazione volontaria

Le norme del decreto⁷ indicano chiaramente le condizioni al verificarsi delle quali si intende perfezionata la procedura e, conseguentemente, si producono gli effetti premiali sia sul piano sanzionatorio penale tributario, sia dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale⁸.

Al fine di evitare che possano fruire degli effetti della collaborazione volontaria, e in particolare della non punibilità per alcuni reati tributari, contribuenti che trasferiscono all'estero gli imponibili sottratti alla tassazione nazionale solo dopo l'introduzione di tale disciplina, possono accedere alla procedura coloro che hanno commesso le violazioni della disciplina sul monitoraggio fiscale entro il 31 dicembre 2013.⁹

⁷ in particolare l'**articolo 5-quater** del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

5-quater. (Collaborazione volontaria).

1. L'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, commessa fino al 31 dicembre 2013 può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. A tal fine deve:

a) indicare spontaneamente all'amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la 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 di cui all'articolo 4, comma 1;

b) versare in unica soluzione le somme dovute, in base all'avviso di accertamento ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine per la proposizione del ricorso, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

2. La collaborazione volontaria non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi alle attività di cui al comma 1. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato. La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

3. Entro 30 giorni dall'effettuazione dei versamenti indicati al comma 1, lettera b), l'Agenzia delle entrate comunica all'autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria.

4. La procedura di collaborazione volontaria può essere attivata fino al 30 settembre 2015.

⁸ indicati al successivo articolo 5-quinquies)

⁹ la procedura è, pertanto attivabile, in relazione a investimenti e attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, al 31 dicembre 2012 o prima di tale data (dichiarazione presentata nel 2013 e, pertanto, violazione commessa in tale anno).

Ai fini del perfezionamento della procedura è necessario che si realizzino le seguenti condizioni.

E' innanzitutto imprescindibile la volontaria rappresentazione, da parte del contribuente tenuto alla compilazione del quadro RW della dichiarazione, mediante la presentazione dell'apposita richiesta¹⁰, di tutti gli investimenti e di tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona e dei relativi documenti e informazioni finalizzati alla ricostruzione dei redditi che servono per costituirli o acquistarli o che derivano dalla loro dismissione o utilizzo a qualunque titolo.

E', pertanto, necessario, da parte dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale¹¹, il pieno riconoscimento delle violazioni relative all'omessa dichiarazione degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria costituite o detenute fuori del territorio dello Stato suscettibili di produrre redditi imponibili nel territorio dello Stato e delle violazioni sostanziali di omessa o infedele dichiarazione relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero.

La collaborazione volontaria¹² deve necessariamente riguardare tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non siano scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale.

¹⁰ ai sensi dell'art. 5-sexies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. 5-sexies (Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria). - 1. Le modalità di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e di pagamento dei relativi debiti tributari, nonché ogni altra modalità applicativa, sono disciplinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'Agenzia delle entrate e gli altri organi dell'amministrazione finanziaria concordano condizioni e modalità per lo scambio dei dati relativi alle procedure avviate e concluse.

Si veda il Comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate 12 febbraio 2014 ("Regolarizzazione spontanea di capitali e investimenti - Sul sito delle Entrate la bozza di domanda per la voluntary disclosure"). La bozza di richiesta di adesione alla procedura di collaborazione volontaria è consultabile sul sito www.agenziaentrate.it. **Eventuali osservazioni sul modello di richiesta e sulle schede allegate possono essere inviate alla casella di posta elettronica bozzadislosure@agenziaentrate.it entro il 15 marzo 2014.**

¹¹ Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

¹² comma 1, lettera a), dell'articolo 5-quater

Perché la procedura possa perfezionarsi¹³ è necessario che i soggetti obbligati versino, in unica soluzione¹⁴, le somme dovute in base ad apposito avviso di accertamento entro i termini per la proposizione del ricorso¹⁵, ovvero, nei casi di presentazione di istanza di adesione a seguito del ricevimento dell'avviso di accertamento¹⁶, le somme dovute sulla base dell'atto di accertamento con adesione, entro venti giorni dalla redazione dell'atto.

Deve essere altresì effettuato, sempre in unica soluzione, il versamento delle somme dovute a titolo di sanzione per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, entro il termine per la proposizione del ricorso avverso l'apposito atto di contestazione o il provvedimento di irrogazione delle sanzioni¹⁷.

Non si può accedere alla procedura nei casi in cui la richiesta sia presentata dopo che la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario riconducibili alle attività costituite o detenute all'estero di cui l'autore della violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale o i soggetti con questo solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato, abbiano avuto formale conoscenza¹⁸.

Inoltre, la richiesta non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

In considerazione della particolare rilevanza degli effetti derivanti dal perfezionamento della procedura nel procedimento penale, la norma prevede che

¹³ comma 1, lettera b), dell'articolo 5-quater

¹⁴ l'articolo 5-quater, comma 1, lettera b), ultimo periodo prevede che il contribuente non possa avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241

¹⁵ in acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218

¹⁶ articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218

¹⁷ ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

¹⁸ compresi le richieste, gli inviti e i questionari di cui agli articoli 51, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Non deve essere considerata una causa ostativa 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 decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, né quella derivante dal controllo formale delle medesime dichiarazioni a norma dell'articolo 36-ter dello stesso decreto del Presidente della Repubblica.

entro trenta giorni dall'effettuazione dei versamenti, sarà cura dell'Agenzia delle entrate comunicare all'Autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura.

Viene, altresì, fissato il termine del 30 settembre 2015 entro il quale è possibile aderire alla procedura.

In relazione agli effetti della procedura di collaborazione volontaria¹⁹, la norma prevede l'esclusione della punibilità per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione²⁰.

In relazione ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici,²¹ le pene previste sono diminuite fino alla metà.

¹⁹ **5-quinquies. Effetti della procedura di collaborazione volontaria.**

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

a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;

b) le pene previste per i delitti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono diminuite fino alla metà. 2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano limitatamente alle condotte relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero.

3. Le sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, sono determinate, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nella misura pari alla metà del minimo edittale se:

a) 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; ovvero b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute; ovvero c) l'autore delle violazioni di cui all'articolo 5-quater, comma 1, 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. Nei casi diversi da quelli di cui al primo periodo, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto.

4. Nei casi di cui alle lettere a), b) e c) del primo periodo del comma 3, qualora 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 di cui alla lettera a), l'autore della violazione è obbligato, entro 30 giorni dalla data del trasferimento delle attività, a rilasciare l'autorizzazione di cui alla lettera c) all'intermediario presso cui le attività sono state trasferite e a trasmettere, entro 60 giorni dalla data del trasferimento delle attività, tale autorizzazione alle autorità finanziarie italiane, pena l'applicazione di una sanzione pari alla metà della sanzione comminata ai sensi del primo periodo del comma 3.

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

6. Se il contribuente destinatario dell'atto di contestazione non versa le somme dovute nei termini previsti dall'articolo 5-quater, comma 1, lettera b), la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti di cui ai commi 1, 3 e 5 del presente articolo. L'Agenzia delle entrate notifica, anche in deroga ai termini 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.

²⁰ previsti e puniti rispettivamente agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74

²¹ previsti e puniti dagli articoli 2 e 3 del predetto decreto legislativo n. 74 del 2000

Viene specificato dalla norma che le disposizioni relative all'esimente e all'attenuante si applicano esclusivamente per le condotte relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute all'estero.

Quanto agli effetti della collaborazione volontaria dal punto di vista delle sanzioni amministrative, vengono definite regole certe di determinazione di quelle previste per le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale.

Al riguardo, il legislatore ha disciplinato le conseguenze sanzionatorie dell'effettivo disvalore della condotta del contribuente, ritenendo lo stesso significativamente attenuato dalla *disclosure* volontaria.

Ciò in considerazione della eccezionalità dell'intera procedura, prevista per un arco temporale limitato nel tempo e della condotta, i cui tratti essenziali, ai fini del perfezionamento della stessa, vengono chiaramente delineati dalla norma.

Come sopra anticipato, l'ambito di applicazione degli speciali effetti premiali derivanti dall'adesione alla procedura è limitato alle sanzioni ²² per le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale.

Il comportamento del contribuente che, sottrattosi agli obblighi di monitoraggio fiscale, presta una piena, veritiera e spontanea collaborazione con l'Amministrazione finanziaria versando, altresì, le somme dovute con la finalità di rimuovere gli effetti negativi arrecati all'interesse erariale dalla propria condotta, configura una circostanza di carattere eccezionale che, secondo quanto previsto dalla norma, giustifica un ridimensionamento della sanzione, ai sensi del comma 4

²² previste all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

5. Sanzioni. (*)

1. omissis.

2. La violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto nell'articolo 4, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati. La violazione di cui al periodo precedente relativa alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati. Nel caso in cui la dichiarazione prevista dall'articolo 4, comma 1, sia presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di euro 258.

(*) Articolo sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. d), L. 6 agosto 2013, n. 97 (legge europea 2013).

dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nella misura espressamente prevista dalla stessa in ragione delle diverse caratteristiche del comportamento richiesto affinché si perfezioni la *disclosure* volontaria.

La sanzione ai fini del monitoraggio fiscale è, pertanto, determinata nella misura pari alla metà del minimo edittale se:

a) 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;

ovvero se b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;

ovvero se c) l'autore delle violazioni 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, all'istanza di collaborazione volontaria.

La ratio della suddetta lettera c) è quella 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, così che quest'ultima 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»).

Per i casi di cui alle lettere a), b) e c), sono previste 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, in caso contrario, il pagamento di una sanzione pari alla metà di quella già versata dal contribuente per il perfezionamento della procedura.

In tutti gli altri casi (diversi da quelli di cui alle precedenti lettere a), b), c)) la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto.

Una disposizione ad hoc regola²³ il procedimento di irrogazione delle sanzioni per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

In particolare, è prevista una deroga, in funzione premiale, alle regole generali previste per la definizione agevolata delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale²⁴.

Una specifica disposizione prevede che se il contribuente destinatario dell'atto di contestazione contenente le sanzioni determinate in via eccezionale con le modalità sopra indicate, non versa le somme dovute nei termini previsti, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e, conseguentemente, non si producono gli effetti premiali sia sul piano sanzionatorio penale tributario, sia dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

In detti casi, è previsto che l'Agenzia delle entrate possa notificare, anche in deroga ai termini 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.

²³ Articolo 5-quinquies, comma 5 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227

²⁴ in deroga all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (in sede di definizione agevolata, il confronto ordinariamente effettuato tra l'importo pari ad un terzo della sanzione indicata e il terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi - confronto operato al fine di garantire che la soglia sanzionatoria si attesti sempre entro limiti ragionevoli e, al tempo stesso, che non tolga appetibilità agli istituti premiali che hanno evidenti finalità deflattive - è operato tra il terzo della sanzione indicata nell'atto e il terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi o, se più favorevole, il terzo della somma delle sanzioni più gravi determinate per effetto della riduzione nella misura della metà o di un quarto sopra indicate).

Restano dovute le imposte, gli interessi e le sanzioni per le violazioni sostanziali relative alla dichiarazione dei redditi riferibili alle attività costituite o detenute all'estero; in relazione alle sanzioni, si rendono, pertanto, applicabili le ordinarie previsioni di cui ai decreti legislativi n. 471 e 472 del 1997.

Il provvedimento del Direttore dell'Agazia disciplinerà le modalità di presentazione della richiesta, di pagamento dei relativi debiti tributari e ogni altra modalità applicativa della procedura.²⁵

Per assicurare l'efficacia dell'azione amministrativa, è previsto che l'Agazia delle entrate e gli altri organi dell'amministrazione finanziaria concordino condizioni e modalità per lo scambio dei dati relativi alle procedure avviate e concluse ed in tal senso l'Agazia si sta attivando nei confronti della Guardia di finanza.

La disposizione finale²⁶ prevede che chiunque, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Conclusioni

Il cammino che l'Amministrazione finanziaria ha intrapreso da alcuni anni, con l'obiettivo di contribuire alla modifica di una cultura non rispettosa delle regole fiscali, richiede un quotidiano impegno e una forte assunzione di responsabilità.

La disposizione, pur rivolgendosi a contribuenti che in passato hanno disatteso il patto fiscale con lo Stato, può contribuire, in un contesto nel quale il potenziamento dello scambio dei dati tra Stati relativo alle attività estere richiede al

²⁵ ai sensi dell'art. 5-sexies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (vedi nota n. 9).

²⁶ articolo 5-septies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227

contribuente ponderate riflessioni in ordine alla permanenza nell'illegalità fiscale, alla costruzione di un nuovo rapporto di fiducia.

Tenuto conto che all'Agenzia delle Entrate è affidato un ruolo significativo nello sviluppo dell'etica fiscale, anche ai fini della migliore realizzazione della sfida consistente nella gestione della nuova procedura per l'emersione ed il rientro dei capitali illegalmente detenuti all'estero, la nostra Istituzione effettuerà tutti gli sforzi necessari per accrescere la propria credibilità ed essere, in tal modo, di reale sostegno alla *compliance* dei contribuenti.

L'obiettivo perseguito dalla norma e l'impegno dell'Agenzia nella concreta attuazione della stessa si sostanziano nel ripristino della legalità fiscale.

Da una parte viene, al detto fine, agevolato il rientro dei capitali illegalmente detenuti all'estero nel pieno rispetto del dovere costituzionale di contribuzione alla spesa pubblica basato sull'effettiva capacità contributiva e, dall'altra, richiesto, ai fini del perfezionamento della procedura, l'integrale versamento delle somme dovute all'Erario correlate ai capitali occultati all'estero, compresi quelli connessi a redditi sottratti a tassazione in Italia ed utilizzati per costituire proprio tali capitali.

Anche sul piano delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, posti a presidio della capacità di controllo dell'Amministrazione finanziaria, il nuovo impianto normativo effettua una valutazione prognostica, considerando la respiscenza piena del contribuente prevalente su ogni altra circostanza e, quindi, tale da meritare un trattamento favorevole proprio in ragione della eccezionalità del comportamento collaborativo.

Considero la procedura una importante "via maestra" nella quale, conformemente alle indicazioni dell'OCSE in relazione ai programmi finalizzati alla futura *compliance* dei contribuenti e all'inserimento di detti programmi nel quadro

di una più incisiva lotta ai fenomeni di evasione fiscale, potrebbero trovare sede ulteriori coerenti iniziative normative anche di carattere penale, quali, ad esempio, l'introduzione nel nostro ordinamento del reato di autoriciclaggio.