



**UFFICIO DI PRESIDENZA DELLE COMMISSIONI RIUNITE**  
**GIUSTIZIA E FINANZE E TESORO**  
**DEL SENATO DELLA REPUBBLICA**

**AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Esame del Disegno di Legge recante disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale e disposizioni in materia di autoriciclaggio

ATTO SENATO 1642

[INIZIATIVA DEI DEPUTATI CAUSI, BERNARDO, SOTTANELLI, SBERNA E GEBHARD (A.C. N. 2247) - APPROVATO DALLA CAMERA DEI DEPUTATI IL 16 OTTOBRE 2014 - TRASMESSO DAL PRESIDENTE DELLA CAMERA DEI DEPUTATI ALLA PRESIDENZA DEL SENATO IL 20 OTTOBRE 2014]

Roma, Palazzo Carpegna  
Via degli Staderari, n. 2  
20 novembre 2014 (ore 14,00)

## Sommario

1. PREMESSA.....	3
2. IL PROVVEDIMENTO ALL'ESAME DELLE COMMISSIONE II (GIUSTIZIA) E VI (FINANZE E TESORO) DEL SENATO DELLA REPUBBLICA.....	6
2.1 Il contenuto delle disposizioni in materia di collaborazione volontaria. Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate.....	7
3. CONCLUSIONI .....	23

## 1. PREMESSA

Onorevoli Senatori, Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di rappresentarvi i tratti essenziali della rilevante iniziativa legislativa contenuta nel Disegno di Legge in materia di emersione e rientro dei capitali detenuti all'estero e di autoriciclaggio, già approvato dalla Camera dei Deputati lo scorso 16 ottobre e attualmente all'esame delle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica.

Particolarmente delicato è, infatti, il ruolo che l'Agenzia delle Entrate è chiamata a rivestire per l'attuazione della procedura di collaborazione volontaria declinata dal Provvedimento.

Le misure recate dal Disegno di Legge si inseriscono nel quadro delle iniziative volte a promuovere, attraverso l'adozione di programmi di *voluntary disclosure*, il contrasto dei fenomeni di sottrazione di redditi all'imposizione realizzata mediante l'allocatione fittizia all'estero della residenza fiscale e l'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito.

In tal senso, sono coerenti con le linee tracciate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, che ha indicato tra i criteri guida di detti programmi l'adozione di misure finalizzate alla futura *compliance* da parte di coloro ai quali sono destinati e l'inserimento dei programmi stessi nel quadro di una più incisiva lotta ai fenomeni di illecito fiscale internazionale.

La sfida nella quale l'Amministrazione finanziaria è pienamente coinvolta risente di un contesto internazionale in cui l'elevato debito pubblico dei grandi Paesi industrializzati ha spinto le istituzioni internazionali verso un sempre più incisivo impegno nella linea dura contro l'evasione internazionale e i paradisi fiscali.

In tale contesto, lo scambio di informazioni fiscali costituisce il mezzo determinante per combattere la *"fuga dalle imposte nazionali"*.

Il nostro Paese, come altri numerosi Paesi europei e non, si è impegnato sul piano del potenziamento e della razionalizzazione delle informazioni fiscali.

Il 29 ottobre 2014 a Berlino, in occasione del *Global Forum* per la trasparenza e lo scambio di informazioni dell'Ocse, 51 Paesi hanno sottoscritto l'accordo per l'implementazione del nuovo *standard* unico globale per lo scambio automatico di informazioni (*Common Reporting Standard*, elaborato dall'Ocse) a partire dal 2017. L'accordo si estenderà a 92 Paesi nel 2018.

L'Italia ha sostenuto l'adozione di uno *standard* internazionale sin dai primi tentativi, partecipando al Gruppo dei 5 (G5: Francia, Germania, Italia, Spagna, Regno Unito), che ha elaborato, insieme agli Stati Uniti, oltre all'accordo per l'applicazione del Fatca, ulteriori iniziative per il miglioramento della *compliance* fiscale internazionale.

In qualità di Presidenza di turno del Consiglio dell'Unione Europea, l'Italia ha, inoltre, finalizzato il testo della nuova Direttiva sulla Cooperazione Amministrativa, ottenendo l'accordo politico in occasione della riunione Ecofin dello scorso 14 ottobre. La nuova Direttiva impegna gli Stati membri dell'Unione europea ad adottare il *Common Reporting Standard* a partire dal 2017.

Considerato lo scenario europeo, nel quale sono presenti forme di legislazione in materia di *voluntary disclosure* già adottate da diversi Paesi, tra i quali la Spagna, la Francia, il Regno Unito e la Germania, ed il contesto internazionale cui ho fatto riferimento, una procedura di emersione, che abbia quale criterio guida la realizzazione di un programma finalizzato alla futura *compliance* dei soggetti interessati e l'inserimento del programma nel quadro di una più incisiva lotta ai fenomeni di illecito fiscale, penso possa contribuire a porre le basi per un rafforzamento del rapporto di reciproca fiducia tra Fisco e contribuente, soprattutto se accompagnata da una nuova funzione di *moral suasion* dell'Amministrazione

finanziaria, attraverso un sempre più trasparente, intenso e costante “dialogo” con il contribuente.

La procedura prevista dalle norme del Disegno di Legge potrà, infatti, risultare pienamente “vincente” solo se, da una parte, contribuirà a realizzare una volontaria resipiscenza dei comportamenti di sottrazione dei redditi all'imposizione realizzata anche mediante l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale e l'illecito trasferimento o detenzione all'estero di attività produttive di reddito e se, dall'altra, contribuirà efficacemente a stimolare la *compliance* con riguardo ai futuri adempimenti fiscali dei contribuenti.

Le disposizioni del Disegno di Legge, nel testo risultante dall'approvazione della Camera dei Deputati il 16 ottobre 2014 contengono, da una parte, norme che prevedono un programma di collaborazione volontaria mediante modifiche riguardanti la disciplina del cosiddetto “monitoraggio fiscale”, con una riduzione delle sanzioni per le violazioni dei connessi obblighi, e, dall'altra, disposizioni finalizzate a consentire a tutti i contribuenti, e non solo a coloro che hanno commesso illeciti fiscali internazionali, il ripristino della legalità fiscale, conseguendo, in tal modo, significative attenuazioni delle risposte sanzionatorie dell'ordinamento sia in campo penale che amministrativo.

L'obiettivo dichiarato delle disposizioni è quello di indurre i contribuenti alla futura ottemperanza degli obblighi fiscali e di rafforzare, al tempo stesso, gli strumenti per il contrasto dell'evasione fiscale, oltre che di individuare nuove risorse per la finanza pubblica, garantendo un maggior livello di trasparenza e di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.

## **2. IL PROVVEDIMENTO ALL'ESAME DELLE COMMISSIONE II (GIUSTIZIA) E VI (FINANZE E TESORO) DEL SENATO DELLA REPUBBLICA**

Il Disegno di Legge prevede che la procedura di collaborazione volontaria si rende applicabile 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.

I contribuenti che non abbiano avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento o di procedimenti penali per violazione di norme tributarie, possono presentare la richiesta di collaborazione volontaria fino al 30 settembre 2015 per le violazioni commesse fino al 30 settembre 2014.

La richiesta deve riguardare tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della stessa, non siano scaduti i termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale.

## **2.1 Il contenuto delle disposizioni in materia di collaborazione volontaria. Il ruolo dell’Agenzia delle Entrate.**

L’articolo 1, comma 1, introduce, nell’ambito del DI n. 167/1990, convertito dalla Legge n. 227/1990, recante la disciplina del c.d. “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).

Le nuove disposizioni introdotte nel DI n. 167/1990 , convertito dalla Legge n. 227/1990, 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 (consistenti, nell’ultima versione approvata dalla Camera dei Deputati, nell’esclusione della punibilità non solo per i delitti di cui agli articoli 4, 5, *10-bis* e *10-ter* del Decreto legislativo n. 74/2000, ma anche per quelli previsti e puniti dagli articolo 2 e 3 dello stesso Decreto e per le condotte di cui agli articoli *648-bis* e *648-ter* del codice penale, commesse in relazione ai predetti reati tributari), sia dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie.

Al fine di evitare che possano fruire degli effetti premiali della procedura di collaborazione volontaria, e in particolare della non punibilità per i predetti reati, contribuenti che trasferiscano all'estero gli imponibili sottratti alla tassazione nazionale solo dopo l'introduzione della nuova disciplina, possono accedere alla procedura coloro che hanno commesso le violazioni entro il 30 settembre 2014.

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

E' innanzitutto imprescindibile la volontaria rappresentazione di tutti gli investimenti e di tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, da parte dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale, mediante la presentazione dell'apposita richiesta (su modello conforme a quello che sarà approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate).

Lo stesso contribuente deve, altresì, fornire i documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servirono per costituire dette attività o acquistarle, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero.

La collaborazione volontaria 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.

Perché la procedura possa perfezionarsi è necessario che i soggetti obbligati versino le somme dovute (in base all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del Decreto legislativo n. 218/1997, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione per la violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale), senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del Decreto legislativo n. 241/1997.



Non è più previsto l'obbligo di versamento in unica soluzione.

Il versamento può, infatti, essere ripartito, su richiesta dell'autore della violazione, in tre rate mensili di pari importo (il pagamento della prima rata deve essere effettuato nei termini previsti dalla stessa disposizione: in relazione all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del Decreto legislativo n. 218/1997, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, in relazione all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, in relazione all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale entro il termine per la proposizione del ricorso).

Il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura.

Non si può accedere alla procedura nei casi in cui la richiesta sia presentata dopo che l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura (comma 2).

La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza di dette circostanze sia stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato.

La stessa disposizione prevede che la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria non possa essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

La norma prevede che entro trenta giorni dall'effettuazione dei versamenti, sarà cura dell'Agenzia delle Entrate comunicare all'Autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura agli esclusivi fini dell'utilizzo di tale informazione sul

piano sanzionatorio penale tributario, proprio in considerazione della particolare rilevanza degli effetti derivanti da detto perfezionamento nel procedimento penale.

Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento, non si applica il raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, comma 2-bis, del DL n. 78 /2009, convertito dalla Legge n. 102/2009, alle seguenti condizioni, che devono operare congiuntamente (comma 4):

- il contribuente resipiscente che intenda tenere o trasferire le attività oggetto di collaborazione volontaria in un Paese c.d. Black List rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria (articolo 5-quinquies, comma 4, lett. c); tale procedura (l'autorizzazione e la trasmissione alle autorità fiscali italiane) deve essere adottata anche nei casi di trasferimento delle attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o da uno degli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo (articolo 5-quinquies, comma 5);
- il Paese c.d. Black List stipula con l'Italia un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni anche sul periodo tra la data della stipula e quella dell'entrata in vigore dell'accordo (ai sensi del comma 7 del medesimo articolo 5-quinquies).

La procedura di collaborazione volontaria può essere attivata fino al 30 settembre 2015; tra la data di ricevimento della richiesta di collaborazione

volontaria e quella di decadenza dei termini per l'accertamento e dei termini per la notifica dell'atto di contestazione devono intercorrere non meno di novanta giorni (comma 5).

Qualora entro detti termini l'autore della violazione non proceda alla definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito o alla sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione e alla definizione agevolata, i termini per la notifica dell'avviso di accertamento e dell'atto di contestazione sono automaticamente prorogati fino a concorrenza di novanta giorni.

La disposizione tiene conto della circostanza che la procedura scandita dalla legge, in mancanza della definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito o di sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione, potrebbe pregiudicare, per le annualità in scadenza, la pretesa erariale per motivi diversi da inefficienze degli uffici.

Entro novanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione il Direttore dell'Agenzia delle Entrate individua specifiche disposizioni relative agli imponibili riferibili alle attività costituite o detenute in Svizzera da residenti nel Comune di Campione d'Italia, già esonerati dalla dichiarazione nel modulo RW della dichiarazione delle disponibilità detenute presso istituti elvetici derivanti da redditi di lavoro, pensione o altre attività lavorative svolte in Svizzera da soggetti residenti nel detto Comune.

L'articolo 5-quinquies ("Effetti della procedura di collaborazione volontaria"), anch'esso introdotto nel DI n. 167/1990 dall'articolo 1, comma 1, del Disegno di Legge in commento, indica gli effetti della procedura di collaborazione volontaria, sia sul piano sanzionatorio penale tributario, sia dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie.

A seguito delle modifiche da ultimo approvate dalla Camera dei Deputati, la norma prevede l'esclusione della punibilità per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui, rispettivamente, agli articoli 2 e 3 del Decreto legislativo n. 74/2000, nonché per i delitti di omesso versamento di ritenute certificate e omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, di cui, rispettivamente, agli articoli 10-*bis* e 10-*ter* del medesimo Decreto legislativo.

E' esclusa, inoltre, la punibilità per i delitti di riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita previste dagli articoli 648-*bis* e 648-*ter* del codice penale, commessi in relazione ai predetti reati tributari.

Le predette disposizioni relative all'esclusione della punibilità si applicano solo in relazione alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e ritenute oggetto della procedura di collaborazione volontaria.

Limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte riguardanti il delitto di autoriciclaggio previste dall'articolo 648-*ter*.1 del codice penale, introdotto dal Disegno di Legge in esame, non sono punibili se commesse sino alla data del 30 settembre 2015, data entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria, in relazione ai reati fiscali per i quali è prevista la non punibilità.

Quanto agli effetti della collaborazione volontaria dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie, sono definite regole certe di determinazione sia delle sanzioni previste per le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che delle sanzioni relative alle violazioni di carattere sostanziale (comma 4 dell'articolo 5-*quinquies*).

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.

L'ambito di applicazione degli speciali effetti premiali derivanti dall'adesione alla procedura è limitato alle sanzioni, ma non solo a quelle per le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale.

In relazione a queste ultime, il comportamento del contribuente che, sottrattosi agli obblighi di monitoraggio fiscale, presti 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 dell'articolo 7 del Decreto legislativo n. 472/1997, nella misura espressamente prevista dalla stessa in ragione delle caratteristiche omogenee 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 o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni;

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 questa 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).

Nei casi diversi da quelli sopra rappresentati, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto.

Per i predetti 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.

In caso contrario è prevista una sanzione pari alla metà di quella già versata dal contribuente a seguito della procedura di collaborazione volontaria.

La disposizione è stata ampliata, in ragione delle modifiche apportate in sede emendativa alla Camera dei Deputati, anche agli effetti della collaborazione volontaria dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie.

L'ambito non è più, dunque, limitato alle sanzioni previste all'articolo 5, comma 2, del DL n. 167/1990, convertito dalla Legge n. 227/1990, per le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini del monitoraggio fiscale (consistenti nell'omessa indicazione degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria costituite o detenute fuori del territorio dello Stato suscettibili di produrre redditi

imponibili in Italia), ma si estende anche alle sanzioni per le violazioni sostanziali relative alla dichiarazione dei redditi riferibili sia alle attività costituite o detenute all'estero, sia, più in generale, alle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore aggiunto e ritenute, oggetto della procedura di collaborazione volontaria.

Nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria, la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore aggiunto e ritenute, è fissata al minimo edittale ridotto di un quarto.

Una disposizione ad hoc (il comma 6) regola 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 per la definizione agevolata delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale.

Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la misura della sanzione minima prevista per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale nei casi di detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato è eccezionalmente fissata al 3 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati sempre che le attività oggetto di collaborazione volontaria siano o siano state detenute in Stati che stipulino con l'Italia, entro il termine di sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione, accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni, scambio di informazioni che deve riguardare anche elementi riconducibili al periodo che intercorre tra la stipula e quella di entrata in vigore dell'accordo (comma 7).

In tali casi, non si applica il raddoppio delle sanzioni di cui all'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del DI n. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla

Legge n. 102/2009, (ossia il raddoppio delle sanzioni di cui all'articolo 1 del Decreto legislativo n. 471/1997, relative alle violazioni in materia di dichiarazione delle imposte dirette).

Il comma 8 prevede che su istanza del contribuente, l'ufficio, in luogo della determinazione analitica dei rendimenti, possa calcolare i rendimenti stessi applicando la misura percentuale del 5 per cento al valore complessivo della loro consistenza alla fine dell'anno e che possa determinare l'ammontare corrispondente all'imposta da versare utilizzando l'aliquota del 27 per cento.

La norma limita l'applicabilità della disposizione. L'istanza può essere presentata solo nei casi in cui la media delle consistenze di tali attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria, non ecceda il valore di 2 milioni di euro.

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

Se il contribuente destinatario dell'invito (articolo 5, comma 1, del Decreto legislativo n. 218/1997) o che abbia sottoscritto l'accertamento con adesione e destinatario dell'atto di contestazione, non versa le somme dovute nei termini previsti, la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e non si producono gli effetti premiali sia sul piano sanzionatorio penale tributario, sia dal punto di vista delle sanzioni amministrative tributarie (comma 10).

In questi casi, è previsto che l'Agenzia delle Entrate possa notificare, anche in deroga ai termini per l'accertamento e a quelli di cui all'articolo 20, comma 1, del Decreto legislativo n. 472/1997, un avviso di accertamento e un nuovo atto di contestazione, con la rideterminazione delle sanzioni, entro il 31 dicembre dell'anno



successivo a quello di notificazione dell'invito o a quello di redazione dell'atto di adesione o di notifica dell'atto di contestazione.

L'articolo 5-*sexies* prevede che con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, siano disciplinate le modalità di presentazione della richiesta, di pagamento dei relativi debiti tributari e ogni altra modalità applicativa della procedura di collaborazione volontaria.

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

L'articolo 5-*septies* individua, in maniera chiara, il destinatario della nuova disposizione penale, prevedendo che *"l'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1"* che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, di cui all'articolo 5-*quater* esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Il comma 2 dell'articolo 5-*septies* chiarisce, inoltre, che l'autore della violazione degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale ha l'obbligo di rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero.

Il comma 2 dell'articolo 1 del Provvedimento in esame, anche al fine di evitare disparità di trattamento tra diversi soggetti a fronte della commissione di identiche

violazioni di natura sostanziale non connesse con i redditi esteri, già sanabili nella prima stesura del Provvedimento per i contribuenti nei confronti dei quali sono previsti gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale, individua gli ulteriori destinatari della procedura di collaborazione volontaria nei contribuenti diversi da quelli destinatari dei predetti obblighi ed in quelli destinatari degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che vi abbiano adempiuto correttamente.

Il comma 3, dopo aver previsto, alla lettera a), che il contribuente deve presentare, con le modalità di cui al richiamato Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria fornendo spontaneamente all’Amministrazione finanziaria i documenti e le informazioni per la determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell’imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, relativamente a tutti i periodi d’imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l’accertamento di cui all’articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, e all’articolo 57 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972, dispone che il versamento delle somme dovute in base all’invito, ovvero le somme dovute in base all’accertamento con adesione, debba essere effettuato secondo le modalità già indicate in relazione all’articolo 5-*quater* (comma 1, lettera b), del Dl n. 167/1990.

Allo stesso modo, il comma 4 opera un rinvio a tutte le disposizioni del comma 1 dell’articolo 1 del Provvedimento in esame che allineano la c.d. “*voluntary nazionale*” alle disposizioni previste, ai fini dell’emersione delle attività finanziarie e

patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, per 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 n. 917/1986, che abbiano violato gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale.

Il legislatore ha, di fatto, riservato un procedimento c.d. “rafforzato” (quello di “collaborazione volontaria”), che vede il pieno coinvolgimento degli interessati e degli uffici dell’Agenzia ai fini del perfezionamento della procedura, a tutti i contribuenti, anche per violazioni affatto connesse con attività estere.

Il comma 5 prevede che l’esclusione della punibilità dei reati opera non solo nei confronti di tutti coloro che hanno commesso i reati indicati nell’articolo 5-*quinquies*, comma 1, ma anche nei confronti di coloro che hanno concorso a commettere i reati stessi.

Le disposizioni recate dal comma 7 destinano le entrate derivanti dall'attuazione delle disposizioni in materia di collaborazione volontaria di cui agli articoli da 5-*quater* a 5-*septies* del Dl n. 167/1990, convertito dalla Legge n. 227/1990, introdotti dal comma 1, nonché quelle derivanti dall'attuazione dei predetti commi 2, 3 e 4, ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione, a quattro finalità:

- a) pagamento dei debiti commerciali scaduti in conto capitale, anche prevedendo l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno;
- b) esclusione dai medesimi vincoli del PSI delle risorse assegnate a titolo di cofinanziamento nazionale dei programmi dell'Unione europea e di quelle derivanti dal riparto del Fondo per lo sviluppo e la coesione;
- c) investimenti pubblici;

d) Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della Legge n. 147/2013.

Il comma 8 affida ad appositi decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri la definizione dei criteri e delle modalità per la ripartizione delle entrate di cui al comma 7 tra le finalità ivi indicate e per l'attribuzione delle somme affluite all'entrata del bilancio dello Stato, di cui al medesimo comma 7, per ciascuna finalizzazione.

Il comma 9 reca disposizioni circa l'assunzione di personale dell'Agenzia delle Entrate e il personale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

In particolare, alla lettera a) autorizza l'Agenzia delle Entrate a procedere, per gli anni 2014, 2015 e 2016, ad ulteriori assunzioni di personale a tempo indeterminato - aggiuntive rispetto a quelle già autorizzate dalla normativa vigente - nel limite di un contingente corrispondente a una spesa non superiore a 4,5 milioni di euro per il 2014, 24 milioni per il 2015, 41,5 milioni per il 2016 e 55 milioni di euro a decorrere dal 2017, assicurando la priorità agli idonei inseriti in graduatorie finali vigenti a seguito di concorsi per assunzioni a tempo indeterminato.

La lettera b) detta disposizioni di interesse per l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

L'articolo 2 del Disegno di Legge modifica l'articolo 4, comma 3, del DI n. 167/1990, convertito dalla Legge n. 227/1990 che prevede, a seguito delle novità introdotte dal comma 4-bis dell'art. 2, del DI n. 4/2014, nel testo integrato dalla Legge di conversione n. 50/2014, quanto segue: *"3. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi ... non sussistono ....per i depositi e conti correnti bancari*

*costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 10.000 euro."*

La soglia al di sotto della quale vige l'esclusione dall'obbligo dichiarativo per i depositi e conti correnti bancari (attualmente 10.000 euro) costituiti all'estero, è fissata a 15.000 euro.

Al riguardo, occorre rilevare che in attuazione dell'articolo 1 del Dl n. 167/1990, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 227/1990, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera a), della Legge n. 97/2013, concernente la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei trasferimenti, anche attraverso movimentazione di conti, da o verso l'estero di mezzi di pagamento di cui all'articolo 1, comma 2, lettera i), del Decreto legislativo n. 231/2007, da parte degli intermediari finanziari indicati nell'articolo 11, commi 1 e 2, dello stesso Decreto legislativo, sono oggetto della comunicazione le operazioni di importo pari o superiore a 15.000 euro.

L'articolo 3, infine, introduce modifiche al codice penale in materia di autoriciclaggio.

Mediante l'introduzione nel codice penale dell'art. 648-ter<sup>1</sup> viene delineata la nuova fattispecie criminale propria volta ad attribuire rilevanza penale alla condotta di chi avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo sostituisce, trasferisce o impiega, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, denaro, beni o altre utilità provenienti da tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

La nuova versione della disposizione attribuisce rilevanza penale a detta condotta indipendentemente dalla circostanza che il delitto non colposo sia tra quelli puniti con una determinata pena.

Il comma 1, prevede, in particolare, che *“Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a 25.000 euro a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l’identificazione della loro provenienza delittuosa”*.

Il comma 2, prevede un’ipotesi attenuata (*“reclusione da uno a quattro anni”*) se il denaro, i beni o le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo *“punito con pena inferiore nel massimo a cinque anni”* di reclusione.

In tale ipotesi attenuata ricadono, in particolare, le condotte aventi ad oggetto il prezzo, il profitto o il prodotto di alcuni reati tributari, tra i quali quello di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione previsti e puniti rispettivamente dagli articoli 4 e 5 del Dlgs n.74/2000, il reato di omesso versamento di ritenute certificate, di indebita compensazione, ma anche il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Il comma 4 prevede, *“Fuori dei casi di cui ai commi precedenti”*, la sterilizzazione della rilevanza penale delle condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera *“utilizzo”* o al *“godimento personale”* dell’illecita ricchezza procurata dalla commissione del reato presupposto.

In sostanza, la disposizione, estende la punibilità per riciclaggio all’autore, anche in concorso, del reato da cui provengono il denaro, i beni o le utilità che ne costituiscono oggetto (reato presupposto).

Attualmente è punito a titolo di riciclaggio soltanto chi non abbia commesso, o non abbia concorso a commettere, anche il reato presupposto.

Opera, infatti, la clausola di riserva, secondo cui il riciclaggio è sanzionabile soltanto *“fuori dei casi di concorso nel reato”*.

Per effetto della stessa è esclusa la punibilità per riciclaggio non solo dell'autore del reato presupposto che provveda direttamente a sostituire o trasferire i proventi, o comunque, a ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, ma anche dell'autore in via principale della condotta di riciclaggio il quale, per il fatto di aver anche in minima parte contribuito alla commissione del reato presupposto, concorre solo in quest'ultimo reato, risultando immune dal riciclaggio.

Quest'ultima condotta è diffusa anche in connessione con i reati tributari.

Occorre rilevare, in via generale, che le scelte in ordine alla nuova figura di autoriciclaggio esulano dalle specifiche competenze dell'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, ritengo che l'introduzione della specifica figura di reato possa incidere significativamente anche sui comportamenti evasivi attraverso un rilevante effetto dissuasivo.

### **3. CONCLUSIONI**

Il cammino che l'Amministrazione finanziaria ha intrapreso con l'obiettivo di contribuire ad incidere significativamente sulle modalità di gestione del rapporto tra Fisco e contribuenti, superando il tradizionale modello che li vede contrapposti, rispettivamente, in qualità di controllore e di controllato, privilegiando un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti, in linea con analoghe esperienze già avviate in altri Paesi con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, stigmatizzato, allo stato, nel Disegno di Legge di stabilità 2015, richiede un quotidiano impegno e una forte assunzione di responsabilità.

Sono del parere che il Disegno di Legge in materia di collaborazione volontaria, rivolgendosi a contribuenti che in passato hanno disatteso il patto fiscale con lo Stato, in un contesto di rinnovata collaborazione, richiede al contribuente

ponderate riflessioni in ordine alla costruzione di un nuovo rapporto di fiducia e di uscita dalla illegalità fiscale, considerato che l' Agenzia ha ferma intenzione di impegnarsi nella maggiore valorizzazione delle informazioni disponibili, nonché nel potenziamento dello scambio dei dati tra Stati relativo alle attività estere.

Tenuto conto che all' Agenzia delle Entrate è affidato un ruolo molto delicato e centrale nello sviluppo dell'etica fiscale, anche ai fini della migliore realizzazione della sfida connessa alla gestione della nuova procedura di collaborazione volontaria, la nostra Istituzione effettuerà tutti gli sforzi necessari per accrescere la propria efficacia ed essere, in tal modo, di reale sostegno alla futura *compliance* dei contribuenti interessati dalla procedura.

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

Da una parte viene 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, viene richiesto, ai fini del perfezionamento della procedura, l'integrale versamento delle somme dovute all'Erario correlate ai capitali occultati all'estero e a quelli connessi a redditi sottratti a tassazione in Italia, utilizzati anche, ma non solo, per costituire proprio tali capitali.

Considero la procedura un'importante occasione per inaugurare un nuovo percorso di dialogo con i contribuenti che intendono intraprendere la strada della legalità fiscale, con l'obiettivo primario di stimolare il futuro adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

Un programma conforme alle indicazioni dell'Ocse in quanto finalizzato alla futura *compliance* dei contribuenti ed inserito nel quadro di una più incisiva lotta ai fenomeni di rilevante evasione fiscale, e l'ulteriore coerente iniziativa normativa di carattere penale consistente nell'introduzione nel nostro ordinamento del reato di



autorisciclaggio, pongono l'agenzia delle Entrate in un'ottica operativa aperta ed impegnata a raccogliere l'importante sfida per un cambiamento di rotta verso un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti, in linea con analoghe esperienze già avviate in altri Paesi.

L'agenzia delle Entrate è pronta ad impegnarsi per realizzare questo ambizioso obiettivo.