



StudioBiscozziNobili

Legale ~Tributario

Luci ed ombre della “*Collaborazione Volontaria*”

avv. Eugenio Briguglio

Milano, 12 dicembre 2014

I capitoli della relazione

- L'evoluzione della disciplina del monitoraggio e delle relative sanzioni.
- Gli adempimenti da porre in essere per avvalersi della "*Collaborazione Volontaria*".
- Le "*luci*" della "*Collaborazione Volontaria*".
- Le "*ombre*" "*Collaborazione Volontaria*".

L'evoluzione della disciplina del monitoraggio fiscale e delle relative sanzioni.

L'art. 4 del D.L. 167/90 ^(1/2)

- Il comma 1 dell'art. 4 del D.L. 167/90 prevedeva (e prevede ancora) che:
 - 1) le Persone Fisiche, gli Enti Non Commerciali, le Società Semplici ed Equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 917/86, i quali
 - 2) al «*termine di ciascun periodo d'imposta*»,
 - 3) "detengono investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia",
 - 4) hanno l'obbligo di indicarli nella dichiarazione dei redditi (cd. "**consistenze**").

L'art. 4 del D.L. 167/90 (2/2)

- Il comma 2 del medesimo art. 4 del D.L. 167/90 prevedeva anche l'obbligo di dichiarare i "*trasferimenti da, verso e sull'estero*" di tali investimenti ed attività (cc.dd. "***trasferimenti***").

Le modifiche recate dalla L. 97/2013

- La Legge 97/2013:
 - 1) ha incluso tra i destinatari dell'obbligo di dichiarazione delle «**consistenze**» anche i «*Titolari Effettivi*», pur se non possessori diretti;
 - 2) ha sostituito l'espressione «*al termine di ciascun periodo d'imposta*» con l'espressione «*nel periodo d'imposta*»;
 - 3) ha abrogato l'obbligo di dichiarare i «**trasferimenti**».

L'art. 5 del D.L. 167/90 ^(1/3)

- Il testo originario del comma 4 dell'art. 5 puniva l'omessa dichiarazione delle "**consistenze**" con la pena pecuniaria di **Lit. 1.000.000** (il D.L. 125/1997, dal 14 giugno 1997, ha sostituito la sanzione in misura fissa con una proporzionale dal **5% al 25%** degli importi non dichiarati).
- Il comma 5 dell'art. 5 puniva anche l'omessa dichiarazione dei "**trasferimenti**" con la pena pecuniaria dal **5% al 25%** degli importi non dichiarati.

L'art. 5 del D.L. 167/90 (2/3)

- Il D.L. 350/2001 ("*primo scudo*") ha modificato il testo originario del comma 4 dell'art. 5 punendo l'omessa dichiarazione delle "**consistenze**", oltre che con la pena pecuniaria dal **5% al 25%** degli importi non dichiarati, **ANCHE** con la "**confisca**" di beni di corrispondente valore.
- Il medesimo D.L. 350/2001 ha modificato anche il comma 5 dell'art. 5 punendo l'omessa dichiarazione dei "**trasferimenti**", oltre che con la pena pecuniaria dal **5% al 25%** degli importi non dichiarati, **ANCHE** con la "**confisca**" di beni di corrispondente valore.

L'art. 5 del D.L. 167/90 (3/3)

- Il D.L. 78/2009 ("*secondo scudo*") ha modificato il testo originario del comma 4 dell'art. 5 punendo l'omessa dichiarazione delle "**consistenze**" con la pena pecuniaria dal **10% al 50%** degli importi non dichiarati **E** con la "**confisca**" di beni di corrispondente valore.
- Il medesimo D.L. 78/2009 ha modificato anche il comma 5 dell'art. 5 punendo l'omessa dichiarazione dei "**trasferimenti**" con la pena pecuniaria dal **10% al 50%** degli importi non dichiarati **E** con la "**confisca**" di beni di corrispondente valore.

Le modifiche recate dalla L. 97/2013

- La Legge 97/2013:

- 1) ha ridotto la sanzione per la mancata dichiarazione delle "**consistenze**" fissandola dal **3 al 15 per cento** degli importi non dichiarati (la sanzione è invece prevista dal **6 al 30 per cento** se le attività sono detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al DM 4 maggio 1999 ed al DM 21 novembre 2001).

L'art. 12 del D.L. 78/2009 ^(1/3)

- Il comma 2 dell'art. 12 del D.L. 78/2009 ha stabilito che: «*in deroga ad ogni vigente disposizione di legge*» le «**consistenze**», gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute nei negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al D.M. 4 maggio 1999, e al D.M. 21 novembre 2001, «*senza tener conto delle limitazioni ivi previste*», in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del D.L.167/90, ai soli fini fiscali si «**presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione**».

L'art. 12 del D.L. 78/2009 ^(2/3)

- Il medesimo comma 2 dell'art. 12 del D.L. 78/2009 ha altresì stabilito che nel caso in cui operi la presunzione di cui al comma 2 le **sanzioni** previste per «*infedele o omessa dichiarazione*» dall'art. 1 del D.L.vo 471/97 sono «**raddoppiate**».
- Il comma 2-bis dell'art. 12 del D.L. 78/2009 ha stabilito che «*per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2*», i **termini per la notifica** degli accertamenti per omessa o infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA sono «**raddoppiati**».

L'art. 12 del D.L. 78/2009 (3/3)

- Il comma 2-ter dell'art. 12 del D.L. 78/2009 ha stabilito che «*per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del D.L. 167/90*», (qualora) «*riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2*», i termini per l'irrogazione delle sanzioni sono «***raddoppiati***».

Decadenza per atti di contestazione

Non essendo collegate ad un tributo, le sanzioni per la violazione degli obblighi sul monitoraggio devono essere irrogate secondo quanto disposto dall'art. 16 del D.Lgs. 472/97:

Periodo d'imposta	Termine per la presentazione della dichiarazione	Termine per la notifica dell'atto di contestazione (art. 20 del D.Lgs. 472/97)	Termine per la notifica dell'atto di contestazione (se attività detenute in Paesi black list per effetto dell'art. 12, comma 2-ter del D.L. 78/2009)
2003	2 novembre 2004	31 dicembre 2009	31 dicembre 2014 (discutibile)
2004	31 ottobre 2005	31 dicembre 2010	31 dicembre 2015 (discutibile)
2005	31 ottobre 2006	31 dicembre 2011	31 dicembre 2016 (discutibile)
2006	31 luglio 2007	31 dicembre 2012	31 dicembre 2017 (discutibile)
2007	30 settembre 2008	31 dicembre 2013	31 dicembre 2018 (discutibile)
2008	30 settembre 2009	31 dicembre 2014	31 dicembre 2019 (discutibile)
2009	30 settembre 2010	31 dicembre 2015	31 dicembre 2020
2010	30 settembre 2011	31 dicembre 2016	31 dicembre 2021
2011	30 settembre 2012	31 dicembre 2017	31 dicembre 2022
2012	30 settembre 2013	31 dicembre 2018	31 dicembre 2023
2013	30 settembre 2014	31 dicembre 2019	31 dicembre 2024

L'art. 6 del D.L. 167/90

- Le "**consistenze**" (costituite da "*somme in denaro, certificati in serie o di massa o titoli*") **SI PRESUMONO**, salvo prova contraria, "**FRUTTIFERE**".
- Se non viene fornita la prova contraria, sui "**frutti**" risultano dovute le imposte sui redditi e si rendono applicabili anche le sanzioni amministrative previste per "**infedele dichiarazione**" dall'art. 1 del D.Lgs. 471/1997.

Decadenza per avvisi di accertamento

I termini per la notifica dell'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi sono:

Periodo d'imposta	Termine per la presentazione della dichiarazione	Se dichiarazione dei redditi è stata presentata, la notifica deve avvenire entro:	Se però la rettifica deriva dalla presunzione contenuta nell'art. 12, comma 2, del D.L. 78/2009 (capitale detenuto in un Paese black list = reddito), la notifica deve avvenire entro:	Se la dichiarazione dei redditi è stata omessa, la notifica deve avvenire entro:	Se però la rettifica deriva dalla presunzione contenuta nell'art. 12, comma 2, del D.L. 78/2009 (capitale detenuto in un Paese black list = reddito), la notifica deve avvenire entro:
2003	2 novembre 2004	31 dicembre 2008	31 dicembre 2012 (discutibile)	31 dicembre 2009	31 dicembre 2014 (discutibile)
2004	31 ottobre 2005	31 dicembre 2009	31 dicembre 2013 (discutibile)	31 dicembre 2010	31 dicembre 2015 (discutibile)
2005	31 ottobre 2006	31 dicembre 2010	31 dicembre 2014 (discutibile)	31 dicembre 2011	31 dicembre 2016 (discutibile)
2006	31 luglio 2007	31 dicembre 2011	31 dicembre 2015 (discutibile)	31 dicembre 2012	31 dicembre 2017 (discutibile)
2007	30 settembre 2008	31 dicembre 2012	31 dicembre 2016 (discutibile)	31 dicembre 2013	31 dicembre 2018 (discutibile)
2008	30 settembre 2009	31 dicembre 2013	31 dicembre 2017 (discutibile)	31 dicembre 2014	31 dicembre 2019 (discutibile)
2009	30 settembre 2010	31 dicembre 2014	31 dicembre 2018	31 dicembre 2015	31 dicembre 2020
2010	30 settembre 2011	31 dicembre 2015	31 dicembre 2019	31 dicembre 2016	31 dicembre 2021
2011	30 settembre 2012	31 dicembre 2016	31 dicembre 2020	31 dicembre 2017	31 dicembre 2022
2012	30 settembre 2013	31 dicembre 2017	31 dicembre 2021	31 dicembre 2018	31 dicembre 2023
2013	30 settembre 2014	31 dicembre 2018	31 dicembre 2022	31 dicembre 2019	31 dicembre 2024

Gli adempimenti da porre in essere per avvalersi della *"Collaborazione Volontaria"*.

I soggetti ammessi

- L'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione delle "**consistenze**", commessa fino al 30 settembre 2014.
- Si tratta quindi di:
 - 1) Persone Fisiche;
 - 2) Enti Non Commerciali;
 - 3) Società Semplici ed Equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 917/86;
 - 4) Titolari effettivi.

Finalità (1/2)

- L'autore della violazione può avvalersi della "*Collaborazione Volontaria*":
 - 1) per fare emergere le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato;
 - 2) per la definizione delle sanzioni delle eventuali violazioni degli obblighi di dichiarazione delle "***consistenze***";

Finalità (2/2)

- 3) per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di IRAP e di IVA, nonché per le violazioni relative agli obblighi di sostituto d'imposta.

Adempimenti (1/3)

A tal fine, **ENTRO il 30 settembre 2015** occorre:

1) **presentare** una richiesta all'Agenzia delle Entrate al fine di attivare la procedura, indicando **spontaneamente 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 determinazione dei redditi che servono per costituirli o acquistarli, 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 varie imposte citate, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero, 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 degli obblighi di dichiarazione delle "**consistenze**";

Adempimenti (2/3)

2) versare le somme dovute entro il 15° giorno antecedente la data fissata per la comparizione in caso di invito al contraddittorio, ovvero entro 20 dalla redazione dell'accertamento con adesione, **oltre** alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione delle "**consistenze**" entro il termine per la proposizione del ricorso. Non è ammessa la compensazione. Il versamento può avvenire in unica soluzione ovvero, su richiesta, in 3 rate mensili di pari importo.

Adempimenti (3/3)

- Su istanza del contribuente, se la media delle "**consistenze**" al termine di ciascun periodo d'imposta non eccede il valore di 2.000.000= di euro, in luogo della determinazione analitica, l'Agenzia delle Entrate può calcolare i rendimenti applicando la misura percentuale del 5% al valore complessivo della loro consistenza alla fine dell'anno e determina l'imposta applicando l'aliquota del 27%.

Cause ostative

- La “*Collaborazione Volontaria*” **NON** è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione abbia avuto «*formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazioni di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura*».
- La preclusione opera anche nel caso in cui la «*formale conoscenza*» sia stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato.
- La richiesta **NON** può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona.

Le “*luci*” della “*Collaborazione Volontaria*”.

Sanzioni amministrative ridotte (1/5)

- Le sanzioni di cui all'art. 5, comma 2, del D.L. 167/1990 (3%-15% ovvero 6%-30%) **sono determinate nella misura della metà del minimo SE (alternativamente):**

- 1) le attività vengono trasferite in Italia o in altro Paese UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Comune Europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni inclusi nel D.M. 04/09/1996;
- 2) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute.

Sanzioni amministrative ridotte (2/5)

3) l'autore delle violazioni, fermi restando gli adempimenti previsti dall'art. 5-*quater* del D.L. 167/1990, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute un'autorizzazione a trasmettere all'Agenzia delle Entrate richiedente tutti i dati concernenti le attività oggetto di "*Collaborazione Volontaria*" **E** allega copia di tale autorizzazione controfirmata dall'intermediario estero.

Sanzioni amministrative ridotte (3/5)

- Nei casi innanzi indicati sub 1, 2 e 3, qualora l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione dell'istanza, le attività presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o di uno degli Stati UE o aderenti allo Spazio Comune, è obbligato a rilasciare, entro 30 giorni, l'autorizzazione di cui si è detto al nuovo intermediario ed a trasmettere, entro 60 giorni, tale autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, pena l'applicazione di una sanzione pari alla metà del minimo edittale.

Sanzioni amministrative ridotte (4/5)

- In ogni caso, diverso da quelli innanzi esposti, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto del 25%.
- Nei confronti del contribuente che si avvale della «*Collaborazione Volontaria*», per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di IRAP, di IVA e di ritenute, le sanzioni sono dovute nella misura del minimo edittale, ridotto del 25%.

Sanzioni amministrative ridotte (5/5)

- Ai soli fini della «*Collaborazione Volontaria*» la sanzione è fissata al 3% (anzichè dal 6% al 30%) se le attività erano o sono detenute in Stati che stipulino con l'Italia, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni anche su elementi riconducibili al periodo intercorrente tra la data di stipulazione e quella di entrata in vigore dell'Accordo.
- Al ricorrere di tale condizione non si applica il raddoppio delle sanzioni per «*omessa o infedele dichiarazione*» previsto dall'art. 12, comma 2, secondo periodo.

Ulteriori benefici (1/3)

- Ai soli fini della «*Collaborazione Volontaria*», per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini per l'accertamento, NON si applica il raddoppio previsto dall'art. 12, comma 2-bis del D.L. 78/2009, QUALORA ricorrano CONGIUNTAMENTE le seguenti condizioni:
 1. l'autore delle violazioni, fermi restando gli adempimenti previsti dall'art. 5-*quater* del D.L. 167/1990, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute un'autorizzazione a trasmettere all'Agenzia delle Entrate richiedente tutti i dati concernenti le attività oggetto di "*Collaborazione Volontaria*" **E** allega copia di tale autorizzazione controfirmata dall'intermediario estero;

Ulteriori benefici (2/3)

2. qualora l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione dell'istanza, le attività presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o di uno degli Stati UE o aderenti allo Spazio Comune, è obbligato a rilasciare, entro 30 giorni, l'autorizzazione di cui si è detto al nuovo intermediario ed a trasmettere, entro 60 giorni, tale autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, pena l'applicazione di una sanzione pari alla metà del minimo edittale (???);

Ulteriori benefici (3/3)

3. se le attività erano o sono detenute in Stati che stipulino con l'Italia, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni anche su elementi riconducibili al periodo intercorrente tra la data di stipulazione e quella di entrata in vigore dell'Accordo (???)

L'irrogazione delle sanzioni

- Il procedimento di irrogazione delle sanzioni è definito ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 472/1997.
- Se non vengono versate le somme dovute entro i termini previsti la procedura di "*Collaborazione Volontaria*" **NON** si perfeziona.
- L'Agenzia delle Entrate notifica quindi un nuovo atto di contestazione 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.

Le “*ombre*” della “*Collaborazione Volontaria*”.

Le perduranti incertezze

- L'incertezza sui periodi d'imposta per i quali è possibile avvalersi della "*Collaborazione Volontaria*".
- Il costo dell'adesione alla "*Collaborazione Volontaria*".
- Il rapporto con la disciplina "*antiriciclaggio*" di carattere amministrativo («*segnalazione operazioni sospette*»).
- Il rapporto con il (vecchio e nuovo) reato di "*riciclaggio*".



StudioBiscozziNobili

Legale - Tributario

Associazione Professionale

Corso Europa 2 - 20122 (MI)

Tel. 02 76 36 931

Fax 02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it

www.biscozzinobili.it